

Die Steuerrechtliche Aktivierungspflicht in der höchstrichterlichen Rechtsprechung

Dissertation

vorgelegt der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz

von

Diplomkaufmann und Gerichtsreferendar

Jürgen MASSENKEIL

aus

WIESBADEN

1962

1 9 6 3



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554408_0104

DIE STEUERRECHTLICHE AKTIVIERUNGSPFLICHT
IN DER HÖCHSTRICHTERLICHEN RECHTSPRECHUNG



Dissertation

vorgelegt der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Johannes Gutenberg-Universität
in Mainz

von

Diplomkaufmann und Gerichtsreferendar
Jürgen MASSENKEIL
aus
Wiesbaden

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Karl Maria Hettlage

2. Berichterstatter: Prof. Dr. Peter Schneider

Tag der mündlichen Prüfung: 27. Februar 1962



Meinen Eltern

Inhaltsverzeichnis

I.

a)	Einleitung	S. 4
b)	Aktivierungsgrundsätze nach den betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien	S. 5
1)	Die statischen Bilanztheorien	S. 6
2)	Die dynamischen Bilanztheorien	S. 17
c)	Meinungen zur gesetzlichen Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht	S. 24
d)	Der kaufmännisch-steuerrechtliche Gewinnbegriff	S. 28
e)	Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	S. 32
f)	Historische Darstellung der Rechtsprechung	S. 42

II.

A)	Die gesetzliche Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht	S. 50
a)	Die Aktivierung des Kassenbestandes	S. 50
b)	Die Aktivierung nachverrechneter Ausgaben	S. 53
c)	Die Aktivierung vorverrechneter Einnahmen	S. 67
d)	Ausnahmen von der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht	S. 76
B)	Versuch einer betriebswirtschaftlichen Deutung der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht	S. 93
a)	Statische Züge der Steuerbilanz	S. 93

b) Dynamische Züge der Steuerbilanz	S. 98
1) Gegenstand und Wirtschaftsgut	S. 99
2) Materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter	S. 103
3) Originäre und derivative Wirtschaftsgüter	S. 106
4) Eigentum am Wirtschaftsgut	S. 109
5) Aktivierung von Aufwendungen auf vorhandene Wirtschaftsgüter	S. 112
6) Aktivierung entstehender Wirtschaftsgüter	S. 117
III. Schluss	S. 124

Einleitung

Von Aktivieren spricht man, wenn eine Position als Aktivum in die Bilanz eingestellt wird. Dabei kann es sich um Betriebsausgaben handeln, durch die ein Vermögensgegenstand erworben wurde. Da dann den Betriebsausgaben kein Aufwand gegenübersteht, wirkt das Einsetzen eines Aktivpostens erfolgsausgleichend. Bei der Aktivierung von Forderungen wird dagegen in der Regel der Ertrag eines Wirtschaftsjahres erhöht. So mannigfaltig in den einzelnen Bilanzen die Aktiva nun auch sein mögen, so lassen sie sich doch in drei Grundtypen einteilen. In den Positionen Kassenbestand, Vorverrechnete Einnahmen (Forderungen) und Nachverrechnete Ausgaben (Anlage- und Umlaufvermögen) sind alle denkbaren Aktiva enthalten ¹⁾. In dieser Arbeit soll nun untersucht werden, von welchen Gedanken sich die Rechtsprechung bei der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht leiten läßt und unter welchen Voraussetzungen eine Pflicht zur Aktivierung besteht.

¹⁾ Vgl. Gnam, Betrieb 1951, 982 ff.

Aktivierungsgrundsätze
nach den betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien

Die Rechtsprechung geht bei der Aktivierung von wirtschaftlichen, insbesondere auch betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten aus ¹⁾. Zur Einführung sollen daher die wichtigsten betriebswirtschaftlichen Lehrmeinungen über die richtige Aufstellung der Bilanz kurz dargestellt werden, soweit sie für die Aktivierung von Bedeutung sind. Auf die systematische Einordnung der Bilanzauffassungen in das geltende Einkommensteuerrecht soll aber erst an späterer Stelle eingegangen werden.

¹⁾ BFH v. 28. 1. 54 Bd. 58, 516

Die statischen Bilanztheorien

Mit Schmalenbach kann man Bilanzen, die einen Zustand darstellen wollen, als statisch bezeichnen, und im Gegensatz dazu Bilanzen, die im Betrieb sich abspielende Bewegungen aufzeigen wollen, dynamisch nennen ¹⁾. Je nachdem, von welcher Anschauung man ausgeht, ergibt sich auch eine unterschiedliche Erklärung der Aktiva einer Bilanz, so daß aus dem Zweck der Bilanz die einzelnen Bilanzaktiva gedeutet werden.

Nach rein statischer Auffassung sind alle Bilanzen Vermögensbilanzen, die die Aufgabe haben, den Stand des Vermögens, der Schulden und des Kapitals einer Unternehmung übersichtlich darzustellen ²⁾, um so ein Bild von der Vermögenslage zu geben ³⁾. Die statische Bilanz soll also, vergleichbar dem Grundriß eines Hauses, den finanziellen Aufbau eines Unternehmens zeigen ⁴⁾.

Aus dieser statischen Bilanzerklärung folgt nun auch die statische Deutung der einzelnen Positionen. Wie die Bilanz das gesamte Vermögen darstellen will, müssen auch die Bausteine, aus denen das

1) Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz 12. Auflage Köln und Opladen 1956, S. 27 definiert die statische Bilanzauffassung folgendermaßen: "Wenn die Bilanz die Aufgabe hat, einen Zustand des Betriebes zu schildern, sei es einen dauernden oder vorübergehenden Zustand, so nennen wir eine solche Bilanz eine statische". Nach Findeisen, Franz, Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923, S. 81 sprechen wir dann von einer statischen Bilanz, wenn der Gewinn gleich dem Vermögenszuwachs einer Betriebsperiode ist.

2) Osbahr, Wilhelm: Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3. Auflage, Berlin-Leipzig 1923, S. 63.

3) Ders., a.a.O., S. 96.
Kovero, Ilmari: Die Bewertung der Vermögensgegenstände, Berlin 1912, S. 31

4) Osbahr, Wilhelm: a.a.O., S. 133

ganze entsteht, Bestandteile des Vermögens sein. Nur "wirkliche konkrete Güter" ¹⁾, die im Unternehmen als Sach- und Rechtsgüter wirtschaftlich tätig sind ²⁾, lassen die Statiker daher als Aktiva in der Bilanz zu. Das können Produktionsmittel sein, wie auch bares Geld, Forderungen und Rechte sowie in Geld bewerteter Grund und Boden dazu gezählt werden ³⁾. Aktivierungsfähig sind diese Güter aber nur dann, wenn ihnen ein Vermögenszuwachs zugrunde liegt ⁴⁾. Forderungen müssen daher, sollen sie aktiviert werden, realisierbar sein. Liegt den zu aktivierenden Gütern dagegen eine Ausgabe zugrunde, so muß die Ausgabe eine Werterhöhung herbeigeführt haben, die den einzelnen Anlagekonten als Wertzuwachs zugeschrieben wird ⁵⁾. Voraussetzung der Aktivierung in einer statischen Bilanz ist daher, die Bilanzaktiven für sich betrachtet, ein Vermögenszuwachs oder eine Werterhöhung, die in werteschaffenden Ausgaben oder in realisierbaren Forderungen ihren Ursprung haben kann.

Die zu aktivierenden Ausgaben bedürfen noch näherer Erörterung. Der Grundsatz geht dahin, daß alle werteschaffenden Ausgaben aktiviert werden können. Dazu zählen aber nicht nur Ausgaben, mit denen Vermögensgüter, etwa Maschinen, neu angeschafft werden. Auch Ausgaben für Reparaturen und andere Aufwendungen auf einen Gegenstand, z.B. Ausgaben für einen Umbau, sind aktivierungsfähig, sofern diese Ausgaben Werte schaffen oder vorhandene Werte erhöhen ⁶⁾. Ausgaben, die keine Werterhöhung zur Folge haben, sind

¹⁾ Osbahr, Wilhelm: a.a.O., S. 8

²⁾ Ders., a.a.O., S. 10, vgl. auch S. 5

³⁾ Ders., a.a.O., S. 4

⁴⁾ Ders., a.a.O., S. 98

⁵⁾ Ders., a.a.O., S. 101

⁶⁾ Ders., a.a.O., S. 101, 147

andererseits nicht aktivierungsfähig. Osbahr bringt hier - aus seiner wirtschaftlichen Umwelt entnommen - das Beispiel einer Kolonialgesellschaft ¹⁾. Dort führen die Ausgaben keine Wertsteigerung herbei. Vielmehr mindern sie das eigene Kapital. Sein anderes Beispiel liegt uns heute näher, Ausgaben, die dazu dienen, den Ruf des Geschäftes zu begründen und auszudehnen, also Ausgaben für Werbung und, um einen modernen Ausdruck zu gebrauchen, public relations ²⁾, erweisen sich für den Kaufmann als Aufwendungen, die zunächst unmittelbar in den Vermögenskreislauf einbezogen werden, weil die eintretende Vermögensmehrung zunächst unfassbar ist. Erst wenn das Geschäft als Ganzes veräußert wird, werden diese Ausgaben wieder sichtbar, sofern ein Geschäftswert noch vorhanden ist, der durch Werbung begründet und erhalten wurde. Vorher ist die entstehende Vermögensmehrung nicht konkret, nur potentiell vorhanden. Ein greifbarer Vermögenswert entsteht erst, wenn das Geschäft entgeltlich übertragen wird ³⁾.

Von den Ausgaben aus gesehen, sind also bei statischer Bilanzbetrachtung kapitalmindernde und kapitalerhöhende Ausgaben zu unterscheiden. Die kapitalerhöhenden sind als "Anlage" aktivierungsfähig, während die kapitalmindernden als "Auslage" unmittelbar in den Vermögenskreislauf einbezogen werden.

Geht man bei statischer Bilanzbetrachtung von den Gegenwerten aus, die für die Ausgaben erlangt werden, so müssen diese faßbar und konkret sein. Dieses Merkmal der Vermögensgegenstände wird als "Greifbarkeit" der Güter bezeichnet. Greifbar ist wiederum das, was im Verkehrsleben Käufer und Verkäufer findet. Das sind nicht nur Gegenstände im bürgerlich-rechtlichen Sinne. Auch der Mehrwert, der von dem Käufer eines ganzen Unternehmens für den

1) Osbahr, Wilhelm: a. a. O., S. 154

2) Ders., a. a. O., S. 102

3) Ders., a. a. O., S. 102

goodwill gezahlt wird, ist ein greifbares Gut - er wird ja gerade durch die Veräußerung realisiert - ohne daß er sich nach den Begriffen des bürgerlichen Rechts als Sache oder Recht einordnen ließe. Doch verlangen die Statiker aus Gründen der Vorsicht die Wertminderung des Geschäftswerts - in dieser Deutung der Abschreibungen zeigt sich wieder das Denken in Werten als Ausgangspunkt statischer Bilanzbetrachtung - schnell abzuschreiben ¹⁾.

Charakteristisch für die reinen Statiker ist die Höhe der Aktivierung, ihr Bewertungsmaßstab. Sie deuten den Wert des § 40 HGB als Zeitwert. Nach ihrer Ansicht ist ein objektiver Wert der grundlegende handelsgesetzliche Bilanzwert. Auf diesen Maßstab weise die Entstehungsgeschichte der allgemeinen handelsgesetzlichen Bewertungsvorschriften hin ²⁾. Nach Osbahr ³⁾ handelt es sich bei diesem handelsgesetzlichen Wert um den objektiven Veräußerungswert, während Kovero den objektiven Anschaffungswert für den maßgeblichen Bilanzwert hält.

1) Osbahr, Wilhelm: a.a.O., S. 84

2) Ders., a.a.O., S. 43

In der Betriebswirtschaftslehre wird außer von Osbahr und Kovero die rein statische Theorie nicht vertreten. Dagegen kann in der Volkswirtschaftslehre Dietzel: Theoretische Sozialökonomik, Leipzig 1895, hinzugezählt werden.

Bei Dietzel a.a.O., S. 244, zitiert bei Passow, Rich.: Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, S. 91, wird ausgeführt: Der Fabrikant "fertigt seine Vermögensübersicht... unter der Fiktion an, als ob die Auflösung vor der Tür stehe... aus der Bilanz des Geschäftsmanns soll ersichtlich sein, wieviel Wert die Vermögensstücke für irgendwelche Dritte - für die Gläubiger - darstellen... Es ist nie in Zweifel gezogen, daß hier (gemeint ist die Bewertungsvorschrift des Art. 31 AHGB) der Wert gemeint wird, der den Gütern von Dritten... beizulegen ist".

3) siehe Anmerkung 2).

Die rein statische Auffassung übersieht die Gewinnermittlungsfunktion der periodischen Bilanz nicht völlig und erkennt auch, daß der Gewinn, der sich bei Anwendung ihrer Bewertungsmaßstäbe ergibt, kein Kennzeichen des Geschäftserfolges ist, da durch die Bewertung zum Zeitwert auch noch nicht realisierte Gewinne ausgewiesen werden. Ein solcher Gewinn kann jedoch nicht in voller Höhe verteilt werden. Der Gesamtgewinn muß in der Bilanz darum so dargestellt werden, daß der auf die Zeitwerte gegründete Gewinn, der realisierte Reingewinn und der verteilungsfähige Gewinn, besonders ausgewiesen werden ¹⁾. In der praktischen Durchführung würde eine derartige Bilanzierung in einer einzigen Jahresschlußrechnung aber gar nicht möglich sein, es sei denn, man stellt drei verschiedene Bilanzen auf, die nach verschiedenen Maßstäben bewertet werden müßten. Damit führt die rein statische Auffassung aber zu keinem befriedigenden Verfahren bei der Aufstellung der periodischen Bilanz.

Die Bedenken, die einer rein statischen Bewertung der Aktiva in einer periodischen Bilanz wegen des Ausweises nicht realisierter Gewinne entgegenstehen, führt dann auch bei einer Reihe von Autoren dazu, die Gewinnermittlungsfunktion der Bilanz stärker zu berücksichtigen. Mit Findeisen kann man dann von einer beschränkt statischen Bilanzauffassung sprechen, da die Autoren zwar den Boden statischer Bilanzbetrachtung nicht verlassen, den Gewinn aber auf den realisierten Vermögenszuwachs beschränken ²⁾.

Die Bilanz soll daher auch nach beschränkt statischer Auffassung das

1) Kovero, Ilmari: a. a. O., S. 203

2) Unternehmung und Steuer, S. 84

Vermögen darstellen¹⁾. Die Vermögensteile werden jedoch hier mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert, um den Ausweis latenter Gewinne zu vermeiden.

Bilanztechnisch hat diese Bewertung zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Folge, daß die so aktivierten Vermögensgegenstände zunächst erfolgsneutral verbucht werden. Ein Gewinn, der sich jetzt aus der Geschäftstätigkeit in der Bilanz ergibt, ist realisiert und daher konsumfähig. Auf diesen Grundsatz, nur den realisierten Vermögenszuwachs auszuweisen, kommt es der sog. beschränkt statischen Auffassung ja gerade an. Um dieses Prinzip zu verwirklichen, verlangt sie daher, weil das die kaufmännische Klugheit gebiete, auch für Einzelfirmen die Anwendung der aktienrechtlichen Sondervorschriften, in denen dieser Grundsatz enthalten ist.

Grundsätzlich will auch die beschränkt statische Auffassung - neben der Erfolgsermittlung - mit der Bilanz das Vermögen darstellen²⁾.

1)

Fischer, Richard: Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind, Teil 1, S. 17: "die Anschaffungs- und Herstellungspreise bilden in erster Linie die Grundlage für die anlässlich der Inventur vorzunehmende Schätzung der Aktiven". "... bei der Schätzung der Veräußerungsgegenstände dürfte gerade das Prinzip der Vorsicht den Vorzug verdienen"
"ein Überschuß der Aktiven über die Passiven muß Gewinn bedeuten". a.a.O., S. 24.

Le Coutre, Walter: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft 1926, Artikel: Bilanztheorien, Spalte 1420: "Die statische Bilanzlehre verlangt für die Bewertung Einstellung aller Vermögensteile zum Anschaffungswert".

Ders.: Grundzüge der Bilanzkunde, S. 30: "Sämtliche Vermögensteile und Schulden werden ... in der Bilanz gegenübergestellt".

Ders.: a.a.O., S. 21: "Die kaufmännische Bilanz beschränkt die Bilanz seit je auf folgende zwei Aufgaben:

- a) Nachweis des in die Unternehmung von Dritten (Gläubigern) eingelegten Kapitals und seiner Invest. und Erhaltung im Betriebe,
- b) Errechnung des konsumfähigen Gewinns".

2)

Passow, Richard: a.a.O., S. 14 Anm. 4

Insbesondere soll die Bilanz die Möglichkeit geben, die Aktiv- und Passivseite wertend gegenüberzustellen und aus diesem Vergleich Schlüsse auf den finanziellen Aufbau und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu ziehen ¹⁾.

Die Bilanz soll nach dieser Auffassung den Vermögensstand nach Größe, artmäßiger Zusammensetzung und organischer Verbindung auf der Aktivseite darstellen. Der Passivseite wird dagegen die Funktion übertragen, das investierte, von außen eingelegte - nicht das tatsächlich vorhandene - Kapital auszuweisen ²⁾. Die Bilanz soll daher die Fähigkeit haben, wertvolle Auskünfte über Anlage und Erhaltung des investierten Kapitals zu geben ³⁾.

Da die reine und beschränkt statische Auffassung es als ihre Aufgabe ansehen, mit der Bilanz das Vermögen darzustellen, stimmen sie im Grundsätzlichen in der Erklärung der Aktivpositionen überein. Die statische Deutung der Aktiva soll jedoch noch vertieft werden.

-
- 1) Ders., a.a.O., S. 7: "Die Aktivseite zeigt, wie das Unternehmungs- oder Geschäftskapital verwendet, die Passivseite, wie es beschafft worden ist. Die Passivseite zeigt also die Kapitalbeschaffung, die Aktivseite die Kapitalverwendung".
 - 2) Le Coutre, Walter bei Meithner in: Die Bilanzen der Unternehmungen Bd. I, Wien 1933, S. 416
Ders.: Grundzüge, S. 3, 21, 22, 52
Ders.: ZfB 1927: Die statische Bilanzauffassung der Praxis, S. 72 ff
 - 3) Fischer, Richard: Über die Grundlagen der Bilanzwerte, Leipzig 1909, S. 13, zitiert bei Barth, Kuno: Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Stuttgart 1953, S. 186
Gerstner, Paul: Bilanzanalyse, S. 1, 5, 9
Ders.: Bilanzschlüssel, 6. Aufl., Berlin 1945, S. 11
Walb, Ernst: Finanzwirtschaftliche Bilanz, Duisburg 1948, 2. Aufl., S. 44
Isaac, Alfred: Bilanzen und Bilanztheorien, Wiesbaden 1952, S. 117 ff.
Röfle, Karl: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl. 1956, S. 188 ff.

In der Bilanz werden nach statischer Ansicht nur greifbare, wirkliche Vermögensbestandteile mit den realen Werten der vorhandenen Sach- und Rechtsgüter aktiviert ¹⁾. Das können Sachen und Rechte, d.h. Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts sein, wenn sie gegen Aufwendungen erlangt wurden ²⁾. Die Bilanz erfaßt aber über diese Gegenstände hinaus auch rein wirtschaftliche Vermögensgüter ³⁾, wie Umstände, die irgendwie selbständig verwertbar sind ⁴⁾ - z.B. eine ungeschätzte Erfindung - und rein tatsächliche Verhältnisse ⁵⁾ - etwa ein besonderes Fabrikationsverfahren. Eine Voraussetzung der Aktivierungsfähigkeit dieser Gruppe von Vermögensgütern ist in der Regel ihr Erwerb von dritter Seite ⁶⁾, obwohl auch selbstgeschaffene Vermögensgüter dieser Art zur Aktivierung zugelassen werden ⁷⁾. Die zweite und wichtigste Voraussetzung der Aktivierungsfähigkeit ist jedoch - entsprechend dem Ausgangspunkt statischer Bilanzbetrachtung - ein erheblicher schätzbarer Wert dieser immateriellen Vermögensgüter ⁸⁾.

1) Buchhaltung und Bilanz, S. 14

2) Staub, Hermann: a.a.O., Anm. 5 § 40 HGB, S. 193

Le Coutre, Walter: Grundzüge, S. 185, 186.

Gerstner, Paul: Bilanzanalyse, S. 112

Fischer, Richard: Bilanzwerte Teil 1, S. 103

3) Staub, Hermann: a.a.O., ebenda

4) Lion, Max: Bilanzsteuerrecht, S. 192 ff.

5) Passow, Richard: a.a.O., S. 65

6) Staub, Hermann, a.a.O., ebenda

Passow, Richard: Die Bilanzen Bd. I, S. 152

Simon, Veit: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften S. 168, 170

RG, v. 27. Juni 1914, I 370/14, Leipziger Zeitschrift für Deutsches Recht 1915, S. 232

Le Coutre, Walter: Grundzüge, S. 185, 186

Gerstner, Paul: Bilanzanalyse, S. 112

7) Fischer, Richard: Die Bilanzwerte Teil 1, S. 99

8) Rehm, Hermann: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, München-Berlin-Leipzig 1914, 2. Aufl. S. 3

Passow, Richard: a.a.O., S. 65. 152

Gerstner, Paul: Bilanzanalyse S. 131

Der Wert eines Vermögensgegenstandes bleibt auch maßgebend bei der Aktivierung von Gütern, die dem Unternehmen geschenkt werden. Ebenso wie bei den selbstgeschaffenen Vermögensgütern ist hier das entscheidende Merkmal ein erheblicher, schätzbarer Wert ¹⁾. Damit wird einer willkürlichen Bewertung jedoch nicht Tür und Tor geöffnet. Grundlage der Aktivierung sind dann solche vergleichbaren Aufwendungen, die üblicherweise für Güter dieser Art getätigt werden ²⁾. Als fiktive Erwerbskosten müssen sie zur Wertbestimmung der Aktiva an die Stelle tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten treten.

Bei der Erklärung der Aktiva geht die "beschränkt" statische Auffassung jedoch, da sie die Gewinnermittlungsfunktion der Bilanz stärker berücksichtigt, teilweise andere Wege als die "rein" statische Theorie. Während hier die Vermögensdarstellung der einzige Zweck der Bilanz war, hatte die Erfolgsermittlung der periodischen Bilanz dort ihren gleichberechtigten Platz neben der Aufgabe, eine Übersicht über das Vermögen zu geben. Diese zweite Funktion der Bilanz wirkt sich bei der Deutung der Rechnungsabgrenzungsposten aus. Zwar sind auch hier die Gedankengänge überwiegend statisch orientiert, und obwohl man sich nicht getraut, den scheinbar sicheren Boden statischer Wertbetrachtung zu verlassen, machen sich doch auch dynamische Einflüsse bemerkbar. ³⁾

-
- 1) Rehm, Hermann: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, München-Berlin-Leipzig 1914, 2. Aufl. S. 3
Passow, Richard: a.a.O., S. 65. 152
Gerstner, Paul: Bilanzanalyse S. 131
 - 2) Gerstner, Paul: a.a.O., ebenda
Passow, Richard: a.a.O., S. 125
 - 3) Passow, Richard: a.a.O., S. 74
 - 4) Findeisen, Franz: a.a.O., S. 129: "Die periodische Bilanz ist ihrer Natur nach Gewinnermittlungsbilanz, sie dient dynamischen Zwecken".
Passow, Richard: a.a.O., S. 127 und ZHuH 1922, S. 272:
"Die Praxis betrachtet die Bilanzen ... in erster Linie unter dem Gesichtspunkt der Erfolgsermittlung".

Völlig statisch erklären Lion ¹⁾ und Passow ²⁾ diese Bilanzposten. Sie haben keinen antizipatorischen Charakter und unterscheiden sich auch grundsätzlich nicht von Geldforderungen und Geldschulden. Sie stellen - rechtlich betrachtet - Ansprüche dar. Auch Nicklisch ³⁾ sieht prinzipiell keine Unterschiede zu den anderen Vermögenswerten der Aktivseite. Doch weist er ihnen- und damit schimmert vorsichtig ein dynamischer Gedanke durch - daneben auch die Funktion zu, den Periodenein- oder -ausgang zu vervollständigen. Rehm ⁴⁾ dagegen erklärt diese Posten als reine Erfolgsregulierungsposten. Er unterscheidet verdiente Einnahmen und entstandene Ausgaben neben gezogenen Einnahmen und geleisteten Ausgaben. Das entspricht der Gegenüberstellung von Aufwand - Ertrag und Einnahmen - Ausgaben, wie sie von Schmalenbach später durchgeführt wurde ⁵⁾. Trotz dieser Schmalenbach sehr verwandten Auffassung kann Rehm aber nicht als Dynamiker gelten, da er nur für die Rechnungsabgrenzungsposten diese Erklärung gibt ⁶⁾. Auch andere statisch orientierte Autoren erkennen, daß sie mit der Erklärung der periodischen Bilanz als Vermögensdarstellung dem Wesen der Bilanz nicht voll gerecht werden. So bezeichnet Fischer die Abschreibungen als "eine angemessene Verteilung der Anschaf-

1) a.a.O., S. 169

2) a.a.O., S. 77

3) Die Betriebswirtschaft 7. Aufl., S. 706

4) Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 2. Aufl. 1914, S. 67

5) Barth, Kuno a.a.O., S. 180: "Die theoretische Erklärung, die Rehm gab, ist mehr oder weniger bleibend in die Bilanzliteratur eingegangen, insbesondere stimmt sie auch mit den späteren Darlegungen Schmalenbachs über Aufwand und Ertrag im wesentlichen überein".

6) Die Bilanzaktiven setzen sich bei Rehm zusammen aus "wirklichen Vermögensposten" und "rechnungsmäßigen Bilanzaktiven", die sich wiederum gliedern in "Wertberichtigungsposten" und "Erfolgsregulierungskonten". Im Gegensatz zu Schmalenbach gilt nur für die letztere Untergruppe die dynamische Erklärung.

fungskosten auf die Zeit der nutzbaren Verwendung der Sachen ¹⁾". An anderer Stelle zieht er das "Prinzip der gleichmäßigen Oblastenverteilung ²⁾" zur Deutung dieses Instruments heran. Doch bleiben auch diese Autoren trotz dynamischer Einflüsse letztlich dem statischen Denken verhaftet. Das Entstehen eines neuen Werts bleibt immer die Voraussetzung der Aktivierung ³⁾. Deshalb ist die Aufwandsabhängigkeit ⁴⁾ in der beschränkt statischen Auffassung - wie man schon bei der Behandlung der Schenkung und der rein tatsächlichen Verhältnisse sehen konnte - keine "conditio sine qua non", wie auch dynamische Gedanken nur anklingen, ohne sich voll zu entfalten. Für die Aktivierung bleibt daher der Wert und der Wertzuwachs entscheidend.

-
- 1) Kaufmännische Bücher in Ehrenbergs Handbuch II, 1, S. 493 und 495.
- 2) Bilanzwerte Teil 1, S. 71
vgl. auch Passow, Richard: Die Bilanzen, S. 154
- 3) Fischer, Richard: Bilanzwerte Teil 2, S. 279
- 4) Gerstner, Paul: Bilanzanalyse, S. 112

Die dynamischen Bilanztheorien

Die entscheidenden Schlußfolgerungen aus der Gewinnermittlungsfunktion der Bilanz hat erst die dynamische Bilanzauffassung gezogen. Auch bei ihr muß vom Zweck der Bilanz ausgegangen werden, um die Aktiva dynamisch zu deuten.

Die dynamische Bilanz hat nach Schmalenbach die Aufgabe, bei der Erfolgsberechnung mitzuwirken ¹⁾. Besonderen Wert legen die Vertreter der dynamischen Theorie dabei auf den begrifflichen Zusammenhang zwischen der kaufmännischen Erfolgsrechnung und einer einfachen Einnahmen- und Ausgabenrechnung ²⁾. So deuten sie die Bilanz als modifizierte Einnahmen- und Ausgabenrechnung oder nennen sie auch Einnahmen- Ausgabenrechnung besonderen Charakters.

Diesen besonderen Charakter erhält die Bilanz durch die periodenmäßige Abrechnung. Nicht alle Ausgaben sind in der abgelaufenen Periode zu Aufwand geworden, nicht alle Einnahmen können als Ertrag gutgeschrieben werden. Auch die Umkehrung dieses Satzes hat Geltung, da nicht jeder Aufwand eine Ausgabe verursacht hat, wie es auch Erträge gibt, die die liquiden Mittel nicht vermehrt haben ³⁾. So ist es dem Einfluß des periodenmäßigen Erfolgsdenkens zuzuschreiben, daß Aufwand und Ertrag in der dynamischen Erfolgsrechnung die beherrschende Rolle spielen. So können Geschenke aktiviert werden, wenn die Schenkung einen Ertrag mehrerer Perioden darstellt. Die Abnutzung oder der Verbrauch werden dann als Aufwand behandelt, so daß zwar in der

1) Schmalenbach, Eugen: a.a.O., S. 36

2) Walb, Ernst: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin-Wien 1926, S. 107, 207
Schmalenbach, Eugen: a.a.O., S. 6
Kosiol, Erich: Formalaufbau und Sachinhalt der Bilanz in Wirtschaftslenkung und Betriebswirtschaftslehre, Festschrift für Walb, Ernst, S. 103 ff., hier S. 105, 106

3) Schmalenbach, Eugen: a.a.O., S. 47

Totalperiode sich Aufwand und Ertrag ausgleichen, in der einzelnen Periode aber, in der Ertrag und Aufwand auseinanderfallen, eine Berechnung der Wirtschaftlichkeit möglich ist.¹⁾ Das Gleiche gilt für Anlagezugänge. Bei ihrer Aktivierung ist zu fragen, ob der Aufwand nur das eine Jahr betrifft, oder ob er mehreren Perioden zuzurechnen ist²⁾. Desgleichen werden in der dynamischen Bilanz Erhaltungs- und Erneuerungskosten danach unterschieden, ob sie einer Periodenverteilung bedürfen oder voll Aufwand des Ausgabejahres³⁾ sind. Der Dynamiker behandelt sozusagen die Jahre wie seine Kinder, von denen er keines bevorzugen und keines benachteiligen will⁴⁾.

Dabei entsteht der Gewinn in der Gewinn- und Verlustrechnung als Resultante aus den systematisch erfaßten Komponenten Aufwand und Ertrag, während er in der Bilanz nur als Saldo erscheint und keinen Aufschluß über seine Zusammensetzung gibt⁵⁾. So erklärt sich der Vorrang der Gewinn- und Verlustrechnung gegenüber der Bilanz. Die Bilanz wird Dienerin der Erfolgsrechnung⁶⁾, da ihr Inhalt von der Gewinn- und Verlustrechnung bestimmt wird. Bei einigen Autoren wird die Gewinnermittlung als Unterschied zwischen Aufwand und Ertrag daher als das typische Merkmal der dynamischen Bilanzauffassung angesehen⁷⁾.

Aus dem Zweck der Bilanz ergibt sich nun auch eine dynamische Deutung der Aktiva. Ihr Wesen ergibt sich aus der Hilfestellung, die die Bilanz der Erfolgsrechnung geben soll. Während nämlich die Gewinn- und Verlustrechnung den tatsächlichen Aufwand und Ertrag einer Periode

1) Schmalenbach, Eugen: a.a.O., S. 167

2) Ders.: a.a.O., S. 87

3) Ders.: a.a.O., S. 115

4) Ders.: a.a.O. S. 87

5) Ders.: a.a.O., S. 34

6) Ders.: a.a.O., S. 34

7) Findeisen, Franz: a.a.O., S. 81
Lion, Max: ZfB 1928, S. 481 ff

erfaßt, speichert die Bilanz die noch nicht ausgelösten Aufwendungen und Erträge ebenso wie die noch nicht ausgelösten Einnahmen und Ausgaben ¹⁾. Zu den Aktiva zählen darum Ausgaben, die in der Periode noch nicht als Aufwand oder Einnahme verrechnet wurden, ebenso wie Erträge, die noch nicht als Aufwand oder Einnahme ausgelöst wurden. Als schwebende Posten bleiben sie auf der Aktivseite der Bilanz sichtbar ²⁾.

Diese Bilanzposten - Schmalenbach nennt sie auch Vorleistungen - hat der Verfasser der dynamischen Bilanz in fünf Klassen eingeordnet ³⁾:

1. Liquide Mittel
2. Ausgaben, die noch nicht Aufwand sind
3. Ausgaben, die noch keine Einnahmen sind
4. Erträge, die noch nicht Aufwand sind
5. Erträge, die noch nicht Einnahmen sind.

Mit diesen fünf Gruppen gibt Schmalenbach eine Deutung aller aktiven Bilanzpositionen ⁴⁾. Auf einen Hauptnenner lassen sich die Positionen der dynamischen Bilanz Schmalenbachs allerdings nicht bringen.

Schwebende Posten und liquide Mittel - von Schmalenbach Bestände der Ausgabebereitschaft genannt ⁵⁾ - sind nicht gleich ⁶⁾.

1) Schmalenbach, Eugen: a.a.O., S. 57

2) Ders.: a.a.O., S. 47

3) Ders.: a.a.O., S. 52 ff

4) Der Einwand von Nicklisch und Rieger, Schmalenbach habe einen Posten "Noch nicht Ausgabe, noch nicht Aufwand", etwa noch nicht bezahlte Materiallieferungen, vergessen, wird von Kosiol widerlegt, da eine Kombinationsmöglichkeit der typisierten Fälle besteht. Nicklisch, H.: ZHuH 1921, S. 241 ff, hier 245
Kosiol, Erich: a.a.O., S. 118

5) Schmalenbach, Eugen: a.a.O., S. 46

6) Ders.: a.a.O., S. 51, Anm. 13: "... das Aktivum Geld -... kommt auch in Erfolgsrechnungen vor, die das, was hier unter schwebenden Geschäften verstanden wird, nicht kennen".

Eine einheitliche dynamische Bilanzdeutung zu geben, blieb Walb vorbehalten ¹⁾. Er unterscheidet zwischen einer Zahlungs- und einer Leistungsreihe. Dabei umfaßt die Zahlungsreihe alle Geldbewegungen, während in der Leistungsreihe alle Güterbewegungen, Arbeits- und Dienstleistungen sowie Kapitalnutzungen erfaßt werden. Für die Totalperiode ergibt sich der Erfolg dann aus der Differenz von Aufwand und Ertrag der Leistungsreihe. Gleichzeitig wird für die Totalperiode derselbe Erfolg als Unterschied zwischen Einnahmen und Ausgaben ermittelt.

Der dynamischen Theorie kommt es aber gerade auf den Periodenerfolg an. So muß die Bilanz, die beim Abschluß die Salden der Zahlungsreihe aufnimmt, modifiziert werden. Auf der Aktivseite müssen Ausgaben zurückverrechnet werden, da ihnen noch kein Aufwand gegenübersteht. Ebenso müssen fiktive Einnahmen nachverrechnet werden, da die Periode diesen Ertrag schon gebracht hat. Konsequenter werden so alle Bilanzposten einheitlich auf eine Einnahmen- Ausgabenverrechnung zurückgeführt. Für die Aktiva gilt dabei folgendes Schema:

1. Einnahmen

- a) erfolgsunwirksame Einnahmen
- b) erfolgswirksame Einnahmen

2. Zurückverrechnete Ausgaben

3. Nachverrechnete Einnahmen.

Wenn äußerlich auch keine Übereinstimmung zwischen den Schemata von Walb und Schmalenbach besteht, so handelt es sich doch nach dem Ausgangspunkt der Untersuchung und der Bilanzklärung um eine einheitliche dynamische Theorie ²⁾.

1) Walb, Ernst: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin-Wien 1926, S. 107, 207

2) so auch Kosiol, Erich: aaO., S. 103

Schmalenbach und Walb geben in ihren Bilanztheorien eine rein formale Deutung des Bilanzinhalts ¹⁾. Diese Deutung ist jedoch als zeitbedingend ²⁾ anzusehen, die aus dem scharfen Gegensatz zur statischen Betrachtungsweise zu verstehen ist. Der Abschluß der Zahlungsreihe Walbs wird daher wirtschaftlich umgedeutet in effektives und fiktives Vermögen ³⁾. Die Wertsumme der Aktivseite stellt aber nur eine rein rechnungsmäßige, von der Erfolgsrechnung geformte Größe dar ⁴⁾.

Diesen Gedanken, mit Hilfe der dynamischen Bilanz das Vermögen darzustellen, kennt auch Schmalenbach, der ebenfalls von Vermögen spricht und auch der Bilanz ohne Gewinn- und Verlustrechnung die Fälligkeit zugesteht, den Gewinn zu ermitteln. Soll er richtig sein, muß die Bilanz nur nach dynamischen Grundsätzen aufgestellt sein ⁵⁾.

1) Kosiol: a. a. O., S. 120

2) so auch Kosiol: a. a. O., ebenda

3) Kosiol, Erich: a. a. O., S. 122ff:

I Effektives Vermögen

1. Zahlungsvermögen

2. Sachvermögen

II Fiktives Vermögen

1. Transitorische Ausgaben

2. Antizipative Erträge

vgl. auch Antweiler, Bruno: Die dynamische Bilanz in ZfhF 1938, Seite 121

In diesem Sinn ist auch das Schema von Kosiol zu deuten:

a) Einnahmeüberschüsse (Barbestände und antizipierte Voreinnahmen = Forderungen)

b) Ausgabegegenwerte (rückverrechnete Ausgaben = Rückeinnahmen; darunter fallen: materielle und immaterielle Realgüter) in ZfB 1952 S. 265 ff., hier S. 269

vgl. auch Gnam, A.: Der Betrieb 1951, S. 982 ff

4) Kosiol, Erich: Formalaufbau und Sachinhalt der Bilanz, S. 123

5) Schmalenbach, Eugen: a. a. O., S. 59 ff.

Dieser dynamische Grundsatz ist das Prinzip der Erfolgsverursachung. Aufwand und Ertrag als Komponenten des Erfolges werden nach diesem Grundsatz derjenigen Periode zugerechnet, der sie wirtschaftlich zugehören. Der Erfolg einer Periode wird also durch den Aufwand und den Ertrag bestimmt, der durch Vorgänge in dieser Periode und durch die Periode selbst verursacht wurde. Dadurch werden aber die in der Bilanz gespeicherten Erfolgsreserven nicht zu abstrakten Verrechnungsposten. Ihnen liegen wirtschaftliche Güter zugrunde, die nach dynamischen Grundsätzen bewertet sind. Auch eine solche Bilanz gibt einen Einblick in die Lage des Vermögens und läßt erkennen, wie die Mittel verwertet werden, die in der Periode zur Verfügung standen ¹⁾. Dabei kommt es dem dynamischen Status auf die Darstellung der Bewegung an. Das deckt sich auch mit der Definition Schmalenbachs, der der dynamischen Bilanz die Aufgabe zuweist, "im Betriebe sich abspielende Bewegungen darzustellen ²⁾".

Als Ergebnis dieser einführenden Untersuchung der statischen und dynamischen Bilanztheorien kann festgehalten werden:

Statische und dynamische Theorien gehen bei ihrer Deutung der aktiven Bilanzpositionen von dem Zweck der Bilanz aus. Die statische Vermögensdarstellung verlangt als Voraussetzung der Aktivierungsfähigkeit einen Wertzugang oder eine Werterhöhung. Die Erfolgsermittlungsfunktion der Bilanz wird zwar gesehen, auch in Ansätzen von Vertretern

1) so auch Walb, Ernst: Die finanzwirtschaftliche Bilanz, Duisburg o. J., S. 45

2) Walb, Ernst: a. a. O., S. 27: Damit meint Schmalenbach zwar hauptsächlich die Erfolgsbewegung, sagt aber selbst über die Bilanz "Wenn ich die Auffassung vertrete, daß die Bilanz die Erfolgsrechnung des Kaufmanns zwar nicht selbst ist, sie aber in erster Linie unterstützen soll, so will ich nicht darauf verzichten, mit der Bilanz an Aufgaben auszurichten, was sich mit ihr ausrichten läßt". in ZfhF 12. Jhg.

der rein statischen Auffassung¹⁾, doch ziehen die Autoren der statischen Theorie nicht die Konsequenzen aus dieser Erkenntnis und bleiben im wertmäßigen Denken verhaftet.

Die dynamische Theorie denkt die Gewinnermittlungsfunktion der periodischen Bilanz dagegen folgerichtig zu Ende und erklärt die Aktiva - neben dem Kassenbestand - als verrechnete Einnahmen und Ausgaben, ohne in das Extrem zu verfallen, die Aktiva als farblose Rechnungspositionen anzusehen. In der Aufwands- und Ertragsrechnung periodisiert sie Einnahmen und Ausgaben, um mit Hilfe des Verursachungsprinzips den betriebswirtschaftlich richtigen Gewinn zu ermitteln.

Statisches Denken in Werten muß also - vereinfachend gesprochen - dynamischer Erfolgsbetrachtung weichen.

¹⁾ Kovero, Ilmari: a. a. O., S. 203

Meinungen zur gesetzlichen Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht

Eine gesetzliche Bestimmung, die ausdrücklich eine Aktivierung vorschreibt, wird man im Steuerrecht vergeblich suchen. Dennoch ist der Kaufmann in den meisten Fällen steuerrechtlich verpflichtet, eine Aktivierung vorzunehmen. Die Rechtsfolge - die Aktivierungspflicht - liegt also vor. Fraglich und umstritten ist aber der Tatbestand, der diese Rechtsfolge auslöst.

Zwei Auffassungen können hier gegenübergestellt werden.

Eine Reihe von Autoren - meist im Anschluß an die Rechtsprechung - leiten die steuerrechtliche Aktivierungspflicht aus §§ 6 und 7 EStG ab. So begründen Bühler-Scherpf die Aktivierungspflicht mit den Bewertungsbestimmungen des § 6 EStG ¹⁾. Nach ihrer Meinung enthält die Bewertung der abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter zum Anschaffungs- oder Teilwert gleichzeitig auch die Verpflichtung zu deren Aktivierung. Brönner andererseits verweist auf § 7 EStG und entnimmt dieser Vorschrift die steuerrechtliche Aktivierungspflicht, da der Teil des Aufwands, der noch nicht als AfA verrechnet sei, aktiviert werden müsse ²⁾. Andere Autoren wiederum sehen in den Bewertungs- und Abschreibungsvorschriften zusammen die gesetzliche Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht ³⁾. Nach der Meinung dieser Autoren setzen Bewertung und Abschreibung die Aktivierung eines Wirtschaftsguts voraus. Das Gesetz enthalte also als selbstverständliche Voraussetzung von Bewertung und Abschreibung in den

¹⁾ Bühler Scherpf: Bilanz und Steuer, S. 233

²⁾ Brönner: Bilanz S. 146
So auch schon Becker, Komm. z. EStG 1925, S. 370
ebenso Blümich-Falk: § 5, Anm. 18

³⁾ Herrmann-Heuer: § 5, Anm. 50a
Gnam: Betrieb 1951, S. 982

§§ 6 und 7 EStG auch die Vorschriften über die steuerrechtliche Aktivierungspflicht.

Diese Auffassung ist nicht unbestritten. Man hält ihr entgegen, die §§ 6 und 7 EStG enthielten nur die Bestimmung über Bewertung und Abschreibung. Sie könnten erst dann Anwendung finden, wenn ein bewertungs- oder abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut vorliege ¹⁾. Nur ein Wirtschaftsgut könne man bewerten und abschreiben. §§ 6 und 7 EStG seien aber für die Frage, ob überhaupt ein Wirtschaftsgut vorliege, nicht entscheidend. Zur Beantwortung dieser Frage müsse man von § 5 EStG ausgehen ²⁾. Nach der Meinung dieser Autoren enthält diese Vorschrift die steuerrechtlich grundlegende Verweisung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Damit werde die steuerrechtliche Gewinnermittlung an die Handelsbilanz gebunden. In ständiger Rechtsprechung habe der RFH und, ihm folgend der BFH, diese Bindung in dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zusammengefaßt. Nach dieser Rechtsprechung ist die Steuerbilanz die Handelsbilanz mit den durch das Steuerrecht bedingten Korrekturen ³⁾. Auch für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht müsse daher vom Handelsrecht ausgegangen werden. Nur wenn das Handelsrecht eine Aktivierung verlangt - oder doch wenigstens erlaubt - könne auch steuerrechtlich eine Verpflichtung, ein Wirtschaftsgut zu aktivieren, bestehen. Ausnahmen von dieser Regel könnten nach der grundsätzlichen Bindung der Steuerbilanz an die Handels-

1) Kühn: BB 1958, S. 1016

2) Ders.: a.a.O.
v.d. Velde: Herstellungskosten S. 38

3) BFH vom 8. 2. 1952
BStBl 1952, III, S. 71
RHF vom 19. 12. 1934
RStBl 1935, S. 675

bilanz in § 5 EStG nur durch besondere steuerrechtliche Vorschriften entstehen. Nach dieser Ansicht sind solche Bestimmungen z. B. in § 12 Ziff. 3 EStG und § 12 Ziff. 2 und 3 KStG bezüglich der Personensteuern und Aufsichtsratsvergütungen enthalten. Ebenso wird auf die Aktivierungspflicht des Firmenwerts in § 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG, § 133 Ziff. 5 AktG verwiesen¹⁾. Lagen solche steuerrechtliche Korrekturbestimmungen nicht vor, bliebe es dagegen bei der grundsätzlichen Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz. Nach dieser Auffassung ist dann die handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit Voraussetzung der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht²⁾. Ob der Kaufmann steuerrechtlich verpflichtet ist, in seiner Steuerbilanz ein Wirtschaftsgut zu aktivieren, bestimmt sich daher gemäß § 5 Satz 1 EStG - von den besonders normierten Ausnahmen abgesehen - nur nach Handelsrecht.

Die Ableitung der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht aus § 5 EStG entbehrt nicht einer bestechenden Logik. Denn zunächst wird nach Handelsrecht gemäß § 5 Satz 1 EStG entschieden, ob ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut vorhanden ist. Erst wenn ein solches handelsrechtlich aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut bilanziert werden muß, greifen §§ 6 und 7 EStG ein. Die erste Vorschrift entscheidet dann über die Höhe der Aktivierung, die Bewertung des Wirtschaftsgut, während § 7 EStG die Regeln enthält, nach denen der Aufwand auf die Jahre der Nutzung verteilt wird. So wie Bewertung und Abschreibung logisch und tatsächlich eine Aktivierung voraussetzen, bildet gesetzlich

1) Haver: BB 1954, S. 653

2) Vgl. z. B. Friedrich: BB 1958, S. 921
Binder: BB 1956, S. 537 (539)
Erhard: BB 1955, S. 990 (992)
Heissmann: BB 1956, S. 783 (784)
Trumpler: Die Bilanz der A.G., S. 150
Littmann: Das Einkommensteuerrecht §§ 4, 5 TZ 90

§ 5 EStG dann das Fundament, auf dem die §§ 6 und 7 EStG aufbauen.

Mit scharfen Worten greifen die Vertreter dieser Auffassung - gestützt auf diese klare und systematische Auslegung des Gesetzes - die höchst-richterliche Rechtsprechung an. RFH und BFH fragen nämlich bei der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht meist nicht nach der handelsrecht-lichen Aktivierungsfähigkeit, sondern gehen davon aus, ob ein Wirt-schaftsgut im Sinne des § 6 EStG vorhanden ist ¹⁾. Eine Bezugnahme auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung findet sich dagegen in der Regel nicht. Als "Gedächtnisschwund hin-sichtlich der handelsrechtlichen Grundlagen des Bilanzsteuerrechts" wird diese Rechtsprechung bezeichnet ²⁾. Noch schärfer wendet sich Gnam mit heftiger Kritik gegen diese Rechtsprechung, der RFH ver-lange ohne (!) gesetzliche Bestimmungen steuerliche Aktivierungen und untergrabe damit das gesamte Bilanzrecht ³⁾. Es soll daher unter-sucht werden, ob diese Kritik an der Rechtsprechung berechtigt, ins-besondere ob die Auslegung der §§ 5 - 7 EStG, wie sie in den höchst-richterlichen Urteilen zum Ausdruck kommt, mit Wortlaut, Sinn und Zweck des Gesetzes übereinstimmt.

Da nach der Ansicht, die im § 5 Satz 1 EStG die gesetzliche Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht sieht, der Gewinn grundsätz-lich, soweit nicht die besonders normierten Ausnahmen eingreifen, nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln ist, soll zuvor noch der steuerrechtliche Gewinnbegriff erläutert und die Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buch-führung dargestellt werden.

1) Vgl. BFH vom 15. 4. 1958
BSt Bl 1958 III, S. 260

2) Dopfer: Anm. zu Urteil FGHBg
BB 1958, S. 1162

3) Gnam: B 1954, S. 581
vgl. auch Düringer-Hachenburg § 40 Anm. 35 HGB

Der kaufmännisch-steuerrechtliche Gewinnbegriff

Gegenstand der Besteuerung (Steuerobjekt) ist bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit nach § 2 Abs. 4 EStG der Gewinn. Zur Berechnung des Gewinns schreibt § 4 EStG einen Vergleich des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres vor, wobei Entnahmen und Einlagen durch Zu- und Abrechnungen berücksichtigt werden müssen.

Damit gibt das Einkommensteuergesetz nur einen Hinweis, wie der Gewinn rechnerisch zu ermitteln ist. Über den Inhalt des steuerrechtlichen Gewinnbegriffs sagt das EStG dagegen nichts. Insbesondere kann aus der Verwendung des Wortes 'Betriebsvermögen' nicht auf eine grundsätzliche Entscheidung des Gesetzgebers zu Gunsten der statischen Bilanzauffassung geschlossen werden, da Betriebsvermögen im Sinne der §§ 4, 5 EStG als Reinvermögen zu verstehen ist - diese rechnerische Ziffer sich aber auch in einer dynamischen Bilanz findet - und damit noch nichts über den Inhalt der Bilanz ausgesagt wird. Wie eine Bilanz aussieht - hier kommt es hauptsächlich auf das Bild der Aktivseite an -, entscheidet sich vielmehr grundsätzlich nach dem maßgebenden Gewinnbegriff. Denn ob eine Ausgabe gewinnmindernd sofort als Betriebsausgabe abgezogen werden darf, oder ob in die Bilanz ein Posten eingestellt werden muß, der die Ausgabe zunächst einmal erfolgsneutral macht, wird ebenso wie die erfolgsbeeinflussende Behandlung von Einnahmen oder Erträgen (Forderungen) von dem Gewinnbegriff bestimmt. Die Aktivierungspflicht in der Steuerbilanz kann daher nur im Rahmen des steuerrechtlichen Gewinnbegriffs gelöst werden. Entwicklung und Inhalt des einkommensteuerrechtlichen Gewinnbegriffs bedürfen daher einer näheren Erörterung.

Das EStG 1920 ¹⁾ hatte die Schanz'sche Reinvermögenszuwachstheorie, ohne sie allerdings in aller Strenge durchzuführen, der Einkommenbesteuerung zugrunde gelegt ²⁾. Nach dieser Reinvermögenszuwachstheorie wird der Unterschied, der sich aus dem Vergleich des Vermögens zu Anfang und Ende des Wirtschaftsjahres errechnet, ohne Rücksicht auf die Ursachen der Vermögensmehrung, zuzüglich des Verbrauchs als steuerpflichtiges Einkommen angesehen ³⁾. Damit stand das EStG 1920 in starkem Widerspruch zur kaufmännischen Anschauung, nach der nicht verwirklichte Konjunkturgewinne nicht zu berücksichtigen sind. Schon in der Novelle vom 24. III. 1921 fanden aber kaufmännische Anschauungen ihren Niederschlag ⁴⁾. Besonders die Rechtsprechung des RFH übernahm kaufmännische Grundanschauungen und entwickelte daraus den kaufmännisch-steuerrechtlichen Gewinnbegriff. So gilt nach einem Urteil des RFH vom 29. 10. 1924 ⁵⁾ der Grundsatz der Nichtsteuerpflicht unrealisierter Gewinne, der von der Rechtsprechung in die Worte gefaßt wird "die Versteuerung der Wertsteigerung ist nicht aufgehoben, sondern nur aufgeschoben". Mit Enno Becker kann man hier von einem werdenden Recht sprechen, das im EStG 1925 dann Ausdruck gefunden hat ⁶⁾. In den §§ 4, 5 EStG 1934/58 schließt sich das geltende Recht an diesen Gewinnbegriff des alten Gesetzes an ⁷⁾.

1) Reichsgesetzblatt 1920, S. 359

2) Vgl. E. Becker, Komm. z. EStG 1925 § 7 Bem. 13

3) Nöll v. d. Nahmer: Finanzwissenschaft S. 35

4) Reichsgesetzblatt 1921, S. 313

5) RFH Bd. 15 S. 47 (50)

6) Becker: Komm. z. EStG § 7 Bem. 13

7) Siehe Begründung zum EStG 1934 RStBl 1935, S. 37

Ausgangspunkt des steuerrechtlichen Gewinnbegriffs ist jetzt die kaufmännische Anschauung, die von dem Kaufmann eine Bilanzierung nach den Grundsätzen des Vorsichtsprinzips verlangt. Die kaufmännische Anschauung gestattet daher im Rahmen vorsichtiger Bilanzierung die Bildung stiller Reserven durch Unterbewertung von Aktiven und Überbewertung von Passiven. Daneben verlangen kaufmännische Grundsätze, den Gewinn erst bei der Realisierung zu erfassen, während nichtrealisierte Verluste in der Bilanz grundsätzlich schon vor der Realisierung zu berücksichtigen sind. Der kaufmännische Brauch zielt also darauf hin, nur einen vorsichtig ermittelten Gewinn in der Bilanz auszuweisen.

Das Steuerrecht folgt diesen Grundsätzen nur teilweise. Im Interesse einer gleichmäßigen, gerechten und auf die Leistungsfähigkeit abzielenden Besteuerung kann es eine zu niedrige Gewinnermittlung durch einen im Ermessen des Kaufmanns liegenden Bewertungsspielraum nicht zulassen ¹⁾. Die Bildung stiller Reserven lehnt das Einkommensteuerrecht daher grundsätzlich ab und schreibt selbst bindend die Bewertung zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem niedrigeren Teilwert vor (§ 6). Dagegen knüpft es an den kaufmännischen Grundsatz der Nichtbesteuerung nicht realisierter Gewinne an und berücksichtigt gleichzeitig die nicht realisierten Verluste bei der Gewinnermittlung. Danach gilt also der Grundsatz, wie er von Enno Becker formuliert wurde, der Gewinn ist nicht vor, aber bei der Realisierung zu besteuern ²⁾, während nicht verwirklichte Verluste berücksichtigt werden dürfen oder müssen.

1) Strutz: Komm. z. EStG 1925 § 13 Anm. 14

2) E. Becker, Komm. z. EStG 1925 § 7 Bem. 13

Damit will die Einkommensteuer den wirklich erzielten Gewinn erfassen, d.h. den tatsächlich erwirtschafteten Betriebsgewinn in vollem Umfang, auch soweit er in der kaufmännischen Bilanz nicht ausgewiesen wird, der Besteuerung unterwerfen ¹⁾. Von diesem kaufmännisch-steuerrechtlichen Gewinnbegriff aus dringt dann auch die dynamische Bilanzauffassung in das Einkommensteuerrecht ein. Dynamische Bilanz und Steuerbilanz haben in dem kaufmännischen Gewinnbegriff ihren gemeinsamen Ursprung. Aus dem kaufmännischen Brauch leiten beide, dynamische Bilanz und Steuerbilanz, das Ziel der Jahresbilanz ab, den tatsächlich erwirtschafteten Gewinn einer Periode zu ermitteln. Es ist daher leicht erklärlich, daß die dynamische Bilanz und die steuerliche Erfolgsbilanz - die kaufmännischen Anschauungen als gemeinsame Wurzel haben und grundsätzlich auch das gleiche Ziel, den Periodengewinn zu ermitteln - in der praktischen Durchführung Übereinstimmungen und Berührungspunkte zeigen.

1) E. Becker: Komm. z. EStG 1925 § 7 Bem. 13
Strutz: Komm. z. EStG 1925 § 13 Anm. 13

Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird in § 5 Satz 1 EStG hingewiesen. Da es sich hier um eine Bezugnahme auf ein anderes Rechtsgebiet handelt, muß zur Klärung der Rechtsnatur und wegen des Inhalts der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auf das Handelsrecht zurückgegangen werden. Hier verweist der Gesetzgeber zur näheren Bestimmung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht in § 38 I HGB auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Wie aus der Denkschrift zum II. Entwurf des HGB hervorgeht ¹⁾, wollte das Gesetz die Buchführung durch die Verweisung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach kaufmännischer Anschauung geregelt wissen. Die Buchführungspflicht sollte nicht in starre Gesetzesvorschriften gezwängt werden, sondern das Gesetz stellte auf die kaufmännische Gewohnheit ab, um dadurch den sich entwickelnden Anschauungen und Bedürfnissen der beteiligten Kreise Rechnung zu tragen. Größtenteils haben die Grundsätze daher im Gesetz keinen Ausdruck gefunden.

Der Gesetzgeber hat jedoch in einigen, in verschiedenen Gesetzen verstreuten Vorschriften, eine Reihe allgemeiner Grundsätze niedergelegt. Zu diesen normierten Grundsätzen sind unter anderem die §§ 38 ff. HGB, die §§ 125 ff. AktG, § 42 GmbHG und die Vorschriften der §§ 160 ff. AO zu rechnen. Darüber hinaus werden die Grundsätze durch ungeschriebene - genauer gesagt - gesetzlich nicht normierte Regeln ergänzt. Die Grundsätze - normierte und nicht normierte - umfassen dabei nicht nur die formalen Buchführungsregeln, sondern stellen im Zusammenhang mit den Bewertungsvorschriften auch materielles Recht dar und enthalten daher auch die Grundsätze ordnungs-

¹⁾ D II, S. 45

mäßiger Bilanzierung als Teil der allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung¹⁾.

Bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung handelt es sich also um eine Bezugnahme auf kaufmännische Anschauungen.

Die Rechtsnatur dieser Grundsätze ist noch nicht völlig geklärt.

Godin-Wilhelmi wollen diese Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als " altehrwürdiges, in dauernder Fortentwicklung befindliches Gewohnheitsrecht " ansehen²⁾. Dem kann jedoch nicht zugestimmt werden. Das Gewohnheitsrecht ist eine autonome Rechtsquelle (Art. 2 EG BGB), während die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erst durch die ausdrückliche Vorschrift des § 38 I HGB zur Rechtsnorm erhoben werden.

Die Frage - Gewohnheitsrecht oder Geltung der Verkehrssitte kraft ausdrücklicher Rechtsnorm - ist von Bedeutung für die Rangordnung der normierten und nicht normierten Grundsätze. Die ungeschriebenen Grundsätze stehen nicht außerhalb oder neben dem Gesetz, sondern haben ihre Geltung erst wegen der gesetzlichen Anordnung. Die ungeschriebenen Grundsätze sind daher als " abgeschwächte Rechtsquelle " anzusehen, die im Rang unter den normierten Grundsätzen stehen und die ungeschriebenen Grundsätze daher nicht verdrängen können³⁾. In diesem Sinne entschied auch das FG Hamburg⁴⁾ die

1) Düringer-Hachenburg: § 38 Anm. 19
RFH vom 8. 7. 1922 Bd. 10, S. 114 (116)

2) § 133 Anm. I AktG
vgl. Kruse StW 1959, Sp. 209 (240) der annimmt, daß die Grundsätze teilweise schon Gewohnheitsrecht darstellen, teilweise sich noch dahin entwickeln

3) RFH vom 8. 7. 1922 Bd. 10, S. 114
vgl. v. d. Velde, die Rechtsnatur der HB und der StB, StbJhrb. 1954/55 S. 45 ff

4) BB 1958 S. 1162

Aktivierungspflicht der Zins- und Gebührenforderungen der Pfandleiher. Soweit diese Forderungen entstanden sind, müssen sie aktiviert werden. Eine entgegenstehende ständige Übung ist wegen der zwingenden Rechtsvorschrift des § 40 HGB unbeachtlich. Bezüglich der Rechtsnatur der Grundsätze nimmt die steuerliche Rechtsprechung also an, daß durch § 38 I HGB die Gepflogenheiten ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute, d. h. die kaufmännische Verkehrssitte, zur Rechtsnorm erhoben wurde. Dabei gehen jedoch die geschriebenen Grundsätze den ungeschriebenen im Rang vor.

Auch über den Inhalt der Grundsätze besteht keine volle Übereinstimmung. Dabei ist wegen der häufigen Bezugnahme der höchstgerichtlichen Rechtsprechung auf die dynamische Bilanzauffassung, die ja vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus Regeln für die Aktivierung aufgestellt hat, vor allem das Verhältnis der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zur dynamischen Bilanz von Bedeutung.

Von Hoffmann u. a. wird nun behauptet, die dynamische Bilanzauffassung werde allgemein als Ausdruck der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung angesehen und sei auf diese Weise auch gesetzlich verankert ¹⁾. Daraus könnte dann die Folgerung gezogen werden, daß wegen § 5 Satz 1 EStG die steuerrechtliche Aktivierungspflicht nach den Grundsätzen der dynamischen Bilanz zu bestimmen sei.

Diese Auffassung scheint jedoch die rechtliche Natur der handelsrechtlichen Buchführungspflicht zu verkennen. Das Reichsgericht ²⁾ führt zu dieser Frage aus: " Die handelsrechtliche Norm, welche

¹⁾ Stb. Jhrb. 1954/55 S. 19 ff. (22)
Peters-Herrmann: § 5 Anm. 50 a

²⁾ RGSt v. 9. 1. 1886 Bd. 13 S. 235 (237)
vgl. auch RGZ v. 4. 2. 1910 Bd. 73 S. 30

für den Einzelkaufmann wie für Handelsgesellschaften, Aktiengesellschaften usw. Buchführung und Bilanzziehung gleichmäßig vorschreibt, gehört dem öffentlichen Recht an. Den allgemeinen Bedürfnissen der Verkehrs- und Kreditordnung verdankt sie ihre Entstehung, und nur das öffentlich rechtliche Interesse hat dahin geführt, die Erfüllung der Gebotsnorm durch Strafdrohung für den Fall des Bankrotts zu sichern". Das öffentliche Recht ist aber in erster Linie im Interesse des Gläubigerschutzes an der Darstellung der Vermögenslage des Kaufmanns interessiert, denn im Konkurs kommt es ja nicht auf den Gewinn eines Kaufmanns, sondern auf das vorhandene und versilberbare Vermögen an. Das RG verlangt daher vom Kaufmann, daß aus seinen Büchern die Lage des Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich sein muß¹⁾. Das wird auch in einer Entscheidung des Reichsgerichts vom 16. 9. 1913 bestätigt, die zu §§ 38 HGB, 240 KO ergangen ist und in der ausgeführt wird, daß der Zweck des Gesetzes in der Gewinnung einer Vermögensübersicht liege²⁾. Hier könnte man einwenden, daß diese Entscheidungen doch beinahe ein halbes Jahrhundert und länger zurückliegen und sich die kaufmännische Bilanz mittlerweile von einer reinen Vermögensdarstellung in eine Erfolgsrechnung umgestaltet habe. Zur Begründung dieser Ansicht kann man sich dabei sogar auf die höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH³⁾ berufen. In dieser Entscheidung wird zudem noch ausgeführt, daß die dynamische Bilanzauffassung grundsätzlich vom Einkommensteuerrecht übernommen wurde. Damit wird aber noch nicht die Behauptung bewiesen, die dynamische Bilanzauffassung sei Ausdruck der handelsrechtlichen

1) Vgl. RGSt v. 30. 4. 1881 Bd. 4 S. 119

2) RGSt Bd. 47, S. 311

3) BFH v. 15. 9. 1955 Bd. 61, S. 378

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, da das Gedankengut Schmalenbachs auch an anderer Stelle Eingang in das Einkommensteuerrecht gefunden haben kann.

Da der handelsrechtliche Gewinn dem Gewinn der dynamischen Bilanz entsprechen muß, oder zumindest nur unwesentliche Abweichungen vorkommen dürfen, wenn die dynamische Bilanzauffassung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, soll dieser Vergleich zum Prüfstein der Behauptung Hoffmanns gemacht werden.

Durch den Jahresabschluß - vor allem des Aktienrechts in den §§ 131, 132 - wird in der Tat auch der Gewinn ermittelt und soll nicht nur das Vermögen dargestellt werden. Der Gewinn der Handelsbilanz stimmt aber aus mehreren Gründen nicht mit dem Periodenergebnis der dynamischen Bilanz überein, wie am Beispiel der stillen Reserven gezeigt werden kann. Solche stillen Rücklagen entstehen auf der Aktivseite durch Unterbewertung von Aktiven. Zwar lehnt Schmalenbach eine niedrigere Bewertung von Aktiven im Rahmen vorsichtiger Bewertung nicht ab ¹⁾. Doch geht die Handelsbilanz wesentlich weiter. Handelsrechtlich können stille Reserven nämlich einmal aufgrund der gesetzlichen Bewertungsvorschriften entstehen, so wenn der tatsächliche Wert eines Vermögensgegenstandes über den gesetzlichen Höchstwerten liegt. Hier kann man von "gesetzlichen stillen Reserven" sprechen. Weiter muß man "Schätzungsreserven" unterscheiden. Diese liegen dann vor, wenn der Wert eines Vermögensgegenstandes nach dem Grundsatz vorsichtiger Bewertung bestimmt wurde und dieser unter dem gemeinen Wert liegt. Darüber hinaus kann der Kaufmann aber noch "Schwankungsreserven" bilden, die wie ein Polster konjunkturelle Schläge

1) Schmalenbach: Dynamische Bilanz S. 83 ff.

auffangen sollen ¹⁾, um eine stete geschäftliche Entwicklung zu sichern. Denn das Handelsrecht gestattet trotz ernster Bedenken immer noch eine bewußte Bildung von stillen Rücklagen, die über den Umfang der gesetzlichen stillen Rücklagen und das nach dem Vorsichtsprinzip erlaubte Maß hinausgeht. Nach allgemeiner Ansicht dürfte diese bewußte Unterbewertung sogar als handelsüblich anzusehen sein ²⁾. So sagt das Reichsgericht, indem es auf den Sinn der Schwankungsreserven verweist ³⁾: " Die Bildung sogenannter stiller Reserven dient der Besserung der Vermögenslage und der Erhaltung der Stetigkeit des geschäftlichen Unternehmens, und sie entspricht einem gerade in der besseren Handelswelt bestehenden geübten Gebrauche ". Auch die Begründung zum Aktiengesetz von 1937 sieht die Bildung stiller Rücklagen grundsätzlich als zulässig an.

Durch die nach kaufmännischem Brauch zulässige Unterbewertung unterscheidet sich der handelsrechtliche Gewinn also erheblich vom " richtigen " Periodenergebnis der dynamischen Bilanz. Aber handelsrechtlich ist nicht nur die stille Bildung von Rücklagen nach kaufmännischem Brauch gestattet, ebenso ist auch ihre stille Auflösung zulässig. Will daher z.B. eine Aktiengesellschaft eine gleichmäßige Dividendenpolitik treiben, so kann sie in einem guten

1) Adler-Düring-Schmaltz § 129 Anm. 51
Trumpler S. 231
Schilling in Hachenburg § 42, Anm. 12
RGZ 116, 119

2) Trumpler: S. 229
Adler-Düring-Schmaltz: § 133 Anm. 5
Baumbach-Hueck: § 42 Anm. 2 B
Würdinger: § 40 A 4
Gadow: Großkomm. § 129 Anm. 8
v. Godin-Wilhelmi: § 133 I
Schlegelsberger-Quassowski: § 129 Anm. 15
Schilling in Hachenburg: § 42 Anm. 13

3) RGZ vom 16. 4. 1920, Bd. 98, S. 318 (322)

Jahr durch hohe Abschreibungen stille Rücklagen bilden, um sie in einem schlechten Jahr ebenso still wieder aufzulösen, etwa durch die handelsrechtlich mögliche Unterlassung übermäßiger Abschreibungen. Das Handelsrecht versteht nämlich unter Gewinn und Verlust nur Reingewinn und Reinverlust (§ 131 Abs. 3 AktG). Dabei ist nach der Legaldefinition unter Reingewinn nur der Überschuß der Aktivposten über die Passivposten zu verstehen. Dabei kommt es dem Gesetzgeber nicht darauf an, einen periodengemäßen Betriebsgewinn zu ermitteln. Die Bilanz soll vielmehr ausweisen, welcher Gewinn, ohne die Interessen der Gläubiger zu verletzen, verteilt werden kann. Das können aber auch Gewinne aus früheren Jahren sein, so daß in einem Verlustjahr trotzdem ein verteilungsfähiger Gewinn bilanzmäßig ausgewiesen werden kann¹⁾. Unter Bezugnahme auf die Entscheidung vom 8. 7. 1891 definiert das RG später den verteilungsfähigen Gewinn als Reingewinn, der sich ohne Rücksicht auf die sachliche Herkunft als Reingewinn ergibt. Er bleibt auch insoweit Reingewinn, "als er nicht dem Geschäftsbetrieb im engeren und eigentlichen Sinne des Wortes seine Entstehung verdankt"²⁾. Diese Auffassung hält das RG auch für das Aktiengesetz von 1937 aufrecht³⁾ und weist insbesondere darauf hin, daß Rücklagen - auch stille Rücklagen -, die für das Geschäftsjahr gemacht werden, bereits in der Jahresbilanz vorzunehmen sind. Damit stellt das Reichsgericht noch einmal klar, daß im Aktiengesetz - schon nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift (§ 131 Abs. 2) - bewußt auf die Ermittlung des Periodengewinns verzichtet wird, einer Vorschrift, die auch durch die kleine Aktienrechtsreform nicht geändert wurde.

1) Vgl. RGZ vom 8. 7. 1891 Bd. 28, S. 45 (55)

2) RGZ v. 23.12.1921 Bd. 103, S. 367 (371)

3) RGZ v. 15.10.1937 Bd. 156, S. 52 (58)

Bezüglich der handelsrechtlich zulässigen Möglichkeit, durch bewußte Unterbewertung stille Reserven zu legen - in dem kurzen Wort zusammengefaßt, der Kaufmann sei handelsrechtlich nicht gehindert, sich ärmer zu rechnen als er ist - eine Möglichkeit, die bisher auch von der Rechtsprechung bestätigt wurde, verdient die jüngste Entwicklung Beachtung.

Der Referentenentwurf eines Aktiengesetzes ¹⁾ faßt nahezu alle Bedenken zusammen, die aus Betriebs- und volkswirtschaftlichen Gründen gegen die Legung stiller Reserven vorgebracht werden, indem er die Gefahren schildert, die sich aus einer Verschleierung der Vermögens- und Ertragslage einer Aktiengesellschaft ergeben können und die Konsequenzen aus dieser Erkenntnis zieht. Um diesen Gefahren zu begegnen, will der Entwurf die Bildung stiller Reserven zwar nicht schlechthin verbieten - ein solches Verbot wäre wohl auch zur Zeit bei der Einstellung der deutschen Aktiengesellschaften, die die Bildung stiller Rücklagen in nahezu unbeschränktem Umfang für zulässig halten ²⁾, noch nicht angebracht - sondern schlägt einen mittleren Weg ein, um den Interessen aller Beteiligten gerecht zu werden. Nach § 152, Abs. 2 Satz 1 dieses Entwurfes können beim Anlagevermögen durch höhere als die gebotenen Abschreibungen oder Wertberichtigungen stille Reserven gebildet werden, wenn die Satzung es zuläßt. Allerdings ist eine Bildung stiller Rücklagen nicht in unbeschränktem Maße möglich, sondern nach § 151 Abs. 2 des Entwurfs nur soweit gestattet, als sie notwendig sind, um die Lebens- und Widerstandskraft der Gesellschaft für die nächste Zeit zu sichern. Dieser Einschränkung in der Bildung stiller Rücklagen entspricht eine Regelung, die die stille Auflösung verbietet.

1) Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, S. 321

2) Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft,
Zum Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, S. 5

Auch beim Umlaufvermögen sollen keine stillen Rücklagen gebildet werden können. Dort sind sie grundsätzlich unerwünscht, da stille Rücklagen sich bei diesen Vermögensgegenständen sowohl unerkennbar bilden als auch auflösen.

Die Tendenz geht also dahin, die Zulässigkeit stiller Rücklagen zu beschränken, die gelegten stillen Rücklagen auszuweisen und ihre Auflösung offen über die Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen. Diese Tendenz wird auch von maßgeblichen Verbänden der Wirtschaft begrüßt ¹⁾. Der Regierungsentwurf hält an der mittleren Linie des Referentenentwurfs fest, indem er den bestehenbleibenden Höchstgrenzen für die Bewertung einige Bestimmungen über die Mindestbewertung hinzugefügt hat und gleichzeitig auch eine Offenlegung der stillen Rücklagen verlangt ²⁾.

Diese Entwicklung der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften hat allerdings keinen Einfluß auf den Gewinnbegriff des Handelsrechts, da z. B. durch die offene Auflösung stiller Rücklagen über die Gewinn- und Verlustrechnung nur die Quellen des verteilungsfähigen Gewinns aufgedeckt werden, nicht aber der verteilungsfähige Gewinn in einen Betriebsgewinn umgewandelt wird. Handelsrechtlich bleibt der verteilungsfähige Gewinn maßgebend, so daß öffentlich-rechtlich der satzungsmäßige Ausweis eines niedrigeren Gewinns oder höheren Verlusts ebenso wenig wie eine von der Satzung gestattete Unterbewertung des Vermögens beanstandet werden kann. Wegen der unterschiedlichen Zwecksetzung stimmen dynamische Bilanz und Grundsätze ordnungsmaßiger Buchführung innerhalb des öffentlichen Rechts also nicht überein. Von einer gesetzlichen Verankerung der

1) Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft, a. a. O., Bundesverband des privaten Bankgewerbes (E. V.), Köln, Denkschrift zur Reform des Aktienrechts, April 1958, S. 37, 39

2) Entwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz nebst Begründung, Bonn 1960, S. 176

dynamischen Bilanzauffassung in den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung kann daher nicht gesprochen werden.

Durch diese Ausführungen wird aber auch schon angedeutet, daß die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung steuerrechtlich trotz § 5 EStG nicht ohne Korrektur übernommen werden können, da der handelsrechtlich verteilungsfähige Gewinn auch mit dem steuerrechtlich richtigen Gewinn nicht übereinstimmt.

Historische Darstellung der Rechtsprechung

Die höchstrichterliche Rechtsprechung zur steuerrechtlichen Aktivierungspflicht ist in ihren Einzelheiten fast unübersehbar. Um in ihre Hauptprobleme einzuführen, soll ihre Entwicklung, wie sie sich bei einer Betrachtung der wichtigsten Grundsatzentscheidungen darstellt, aufgezeigt werden.

Eine, wohl die grundlegendste Entscheidung zur steuerrechtlichen Aktivierungspflicht, wurde vom RFH am 27. März 1928 gefällt ¹⁾. In diesem Urteil wird ausgeführt: " Es besteht steuerrechtlich eine weitergehende Aktivierungspflicht als handelsrechtlich. Und zwar besteht für einen kaufmännische Bücher führenden Gewerbetreibenden wegen derjenigen Wirtschaftsgüter, die er gegen eine Aufwendung, regelmäßig also gegen eine Geldleistung, erworben hat, steuerrechtlich eine Aktivierungspflicht dann, wenn sie nach allgemeiner Verkehrsanschauung an und für sich einer besonderen Bewertung zugänglich sind und nach eben dieser Verkehrsanschauung einen wesentlichen und über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts wesentlich hinausreichenden Wert für das gewerbliche Unternehmen besitzen. Darunter können geeignetenfalls auch solche Erwerbungen fallen, die weder körperliche Sachen sind, noch Rechte im bürgerlichen Sinne begründen; freilich stellt noch keineswegs jedweder gegen Geld erlangte wirtschaftliche Vorteil ein solches steuerrechtlich aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar. "

In diesem Urteil sollte entschieden werden, ob eine GmbH eine Zahlung von ca. 50.000,- , die sie für die Einstellung der Produktion eines Konkurrenzunternehmens geleistet hatte, aktivieren müsse. Die

1) RStBl 1928, S. 260

Entscheidung geht davon aus, daß Verbotsrechte nach kaufmännischer Anschauung nur aktivierungsfähig seien, handelsrechtlich also keine Pflicht zur Aktivierung bestehe. Ausgangspunkt der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht ist also hier die handelsrechtliche Regelung und die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung entscheiden dabei, ob ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut vorliegt. Insoweit ist also die Handelsbilanz maßgeblich. Dabei ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit so auszulegen, daß handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit, unabhängig davon, ob in der Handelsbilanz tatsächlich aktiviert ist, Voraussetzung der steuerrechtlichen Pflicht ist. Für das Steuerrecht vermag der RFH dabei dem kaufmännisch zulässigen Brauch, aktivierungsfähige Vermögensgegenstände nicht zu aktivieren, ebenso wenig zu folgen wie der kaufmännischen Sitte übermäßiger Abschreibung. Beides würde einer richtigen Gewinnermittlung im Sinne des Einkommensteuerrechts entgegenstehen.

Der Grundsatz der weitergehenden steuerrechtlichen Aktivierungspflicht ist in der vorangegangenen Rechtsprechung nicht ausdrücklich, wohl aber inhaltlich enthalten. In früheren Urteilen hatte der RFH z. B. zu entscheiden, ob Aufwendungen für die Anlegung von Spargelanlagen aktivierungspflichtig sind ¹⁾, wie Aufwendungen auf noch nicht patentierte Erfindungen behandelt werden müssen ²⁾, ob eine erhebliche Gebühr für die Erneuerung eines Pachtvertrages beim Bestandsvergleich zu berücksichtigen ist ³⁾, und ob Umbaukosten eines gemieteten Ladens auf die Dauer der Mietzeit zu verteilen sind ⁴⁾. In allen Fällen hatten die Steuerpflichtigen Aufwen-

1) RFH v. 11. 5. 1927, Bd. 21, S. 163

2) RFH v. 30. 6. 1927, Bd. 21, S. 341 (345)

3) RFH v. 18. 5. 1927, Bd. 21, S. 195

4) RFH v. 21. 9. 1927, RStBl 1927, S. 240

dungen gemacht, und es war streitig, wie sie bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen waren. Dabei betrachtete der RFH alle Vorschriften über die Gewinnermittlung, insbesondere die Bestimmungen über Bestandsvergleich, Abschreibung und Bewertung als Einheit ¹⁾. Diese Vorschriften stehen nach seiner Auffassung nicht jede für sich nebeneinander, sondern bilden mit dem Ziel der steuerlichen Gewinnermittlung ein sinnvolles Ganzes. So handelt es sich bei dem Umbau des gemieteten Ladens um eine Ausgabe, die mehreren Jahren zugute kommen soll. Die Ausgabe darf also nicht in voller Höhe als Betriebsausgabe abgezogen werden ²⁾. Da es steuerlich auf die Ermittlung des richtigen Gewinns ankommt, spielt es auch keine Rolle, daß die Mietsache nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen steht. Entscheidend ist der wirtschaftliche Nutzen des Gutes " Umbau ", der in erster Linie dem Mieter zukommt. Da der Nutzen des Umbaus sich auch nicht in einem Jahr erschöpft, verlangt der RFH die Verteilung auf die Dauer der Nutzung. Nur dieser Gesichtspunkt ist entscheidend, nicht dagegen das bürgerlich-rechtliche Eigentum am Laden.

In gleicher Weise geht es in den anderen vorangegangenen Entscheidungen um die Ermittlung des steuerlich richtigen Gewinns.

Weiter ist bei dem Urteil vom 27. 3. 1928 zu beachten, daß nicht die Ausgabe als solche aktiviert wird, sondern das für sie Erlangte als Aktivum in die Bilanz eingestellt wird. Ausgehend vom Wortlaut des Gesetzes " Gegenstände, deren Verwendung oder Nutzung sich auf einen längeren Zeitraum erstreckt " (§ 16 Abs. 2 EStG 1926), entwickelt die Rechtsprechung für das gegen Aufwendungen Erlangte den Begriff Wirtschaftsgut. Dieser Begriff besitzt gegenüber dem

1) §§ 12, 13, 16, 19 EStG 1925
vgl. Bd. 21, S. 164

2) Vgl. RFH v. 21. 9. 1927, RStB1 1927, S. 240

bürgerlich-rechtlichen Gegenstand eine steuerrechtliche Eigenständigkeit, da auch solche Vorteile, die weder körperliche Sachen sind noch Rechte begründen, z.B. ungeschützte, aber bedeutungsvolle Erfindungen, darunter fallen. Doch scheint die Rechtsprechung zunächst noch der Anlehnung an den bürgerlich-rechtlichen Begriff Gegenstand zu bedürfen. In vorsichtiger Formulierung wird der Begriff Wirtschaftsgut gegenüber dem Begriff Gegenstand erweitert. Doch besitzt er anscheinend noch keine volle Selbständigkeit. Denn die Begründung der Aktivierungspflicht des Verbotsrechts wird dann in der oben bezeichneten Entscheidung vom 27. 3. 1928 noch dadurch verstärkt, daß darauf hingewiesen wird, dieses Wirtschaftsgut habe sogar die Eigenschaft eines bürgerlich-rechtlichen selbständigen Rechts.

Die Gedankengänge des Urteils vom 27. 3. 1928 werden vom RFH in einer Entscheidung vom 21. 10. 1931 bestätigt und weiterentwickelt ¹⁾. Streitig war, ob die Aufwendungen für eine persönlich erteilte Schankerlaubnis zu aktivieren seien. Der RFH untersucht hier zunächst, ob nach den Regeln ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung die Aufwendungen auf die Konzessionssteuer, die zu den Kosten für die Ingangsetzung der Unternehmung gerechnet werden, in den Bestandsvergleich eingesetzt werden können. Die Meinungen darüber waren zur Zeit des Erlasses dieser Entscheidung geteilt. Von der Literatur wurde sie teilweise bejaht, während andere Autoren eine Aktivierung ablehnten. Der Gesetzgeber hatte sich handelsrechtlich gegen eine Aktivierung entschieden, dem war auch das Reichsgericht gefolgt ²⁾. Der RFH ermittelt nun nicht von sich aus die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als handelsrechtliche

1) Bd. 30, S. 142

2) RG v. 27. 6. 1914,
Leipziger Zeitschrift 1915, S. 231, Nr. 14

Vorfrage einer steuerrechtlichen Entscheidung, sondern geht vom EStG als dem spezielleren Gesetz aus. Entscheidend ist für ihn § 16 Abs. 2 EStG 1925, der die Vorschriften über die Abschreibung enthält. Der RFH sieht in dieser Vorschrift die gesetzliche Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht, die als "steuerrechtlicher Grenzpfahl" beachtet werden muß. Für die Aktivierungspflicht in der Steuerbilanz ist daher bei dieser Auslegung des § 16 Abs. 2 EStG 1925 durch den RFH bei durch Aufwendungen beschafften wirtschaftlichen Gütern nicht entscheidend, "ob handelsrechtlich derartige Aktivierungen nicht üblich, vielleicht gar unzulässig sind". Die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung, d. h. die Bestimmungen über die Gewinnermittlung gehen vor. Nach dem Grundsatz: *lex specialis derogat legi generali* wird das Handelsrecht in dieser Frage durch das Steuerrecht verdrängt. Bei durch Aufwendungen beschafften Wirtschaftsgütern ist nach dieser Entscheidung die handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit daher keine Voraussetzung der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht. Im übrigen wiederholt die Entscheidung die Begriffsbestimmung des Wirtschaftsguts und stellt noch einmal klar, daß Gegenstand im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG 1925 jedes durch Aufwendungen beschaffte wirtschaftliche Gut ist. Die Aktivierungspflicht der persönlich erteilten Schankkonzession wird dann verneint, da die persönlich erteilte Schankerlaubnis kein einigermaßen sicher greifbares Gut sei und daher nicht als selbständig besonders zu bewertender Vermögensgegenstand angesehen werden könne.

Mit dieser Entscheidung scheint der RFH in einem wesentlichen Punkt die Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht zu verlassen, indem er nicht mehr auf die handelsrechtliche Regelung zurückgeht, sondern aus steuerlich eigenem Recht die Aktivierungspflicht in der Steuerbilanz entscheidet.

Eine Unterbrechung der Entwicklung der Rechtsprechung könnte das EStG von 1934 darstellen, das dem alten Gesetz von 1925 folgte. Zwar geht aus der Begründung zum EStG 1934 hervor, daß bedeutende sachliche Änderungen in den Vorschriften über die Gewinnermittlung eingetreten sind ¹⁾. Damit meint die Begründung aber die Bewertungsvorschriften des § 6 EStG. Nach diesem Paragraph mußten die Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem niedrigeren Teilwert bilanziert werden, um, wie der Begründung zu entnehmen ist, die Bewertungsvorschriften noch mehr an die kaufmännische Übung anzupassen ²⁾. Dagegen wurde durch die Neufassung des Gesetzes in der Frage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht der bisherige Rechtszustand nicht geändert. Die Begründung zum EStG 1934 sagt ausdrücklich, daß der Begriff Wirtschaftsgut, den die Rechtsprechung entwickelt hatte, neu in das Gesetz eingeführt wurde ³⁾. Damit bleiben aber auch die Gedankengänge, die der RFH in früheren Urteilen entwickelt hatte, für die Auslegung des neuen Gesetzes maßgebend. So knüpft in einem Urteil vom 4. 1. 1939 der RFH an die höchstrichterliche Rechtsprechung vor 1934 an und stellt den Aktivierungsgrundsatz, wie er von dem RFH zum alten Gesetz entwickelt worden war, an die Spitze seiner Ausführungen ⁴⁾. Es heißt in diesem Urteil: " Für die Aktivierung in der Bilanz kommen grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter in Frage, die nach allgemeiner Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich sind und einen wesentlichen über die Dauer des einzelnen Wirtschaftsjahrs hinausgehenden Wert für das Unternehmen besitzen. Das wird in der Regel dann der Fall sein, wenn ein Erwerber des ganzen Betriebs einen entsprechend höheren Preis

1) RStBl 1935, S. 33

2) RStBl 1935, S. 38

3) a.a.O., S. 37

4) RStBl 1939, S. 297

zahlen würde". Nach der Ansicht des RFH hat dieser Grundsatz, von dem die Rechtsprechung bisher ausging, seinen Niederschlag in § 7 EStG 1934 gefunden. Bei dieser Auslegung des Gesetzes ist die Rechtsprechung ständig verblieben.

Deutlich zeigt dies das Urteil des BFH vom 28. 1. 1954¹⁾. Ein Steuerpflichtiger hatte beantragt, Aufwendungen, die durch die Einrichtung seines Betriebes entstanden waren, zu aktivieren. Der BFH geht bei der Prüfung dieser Frage wieder aus vom Begriff des Wirtschaftsguts, wie er durch die Rechtsprechung entwickelt und dann in das Gesetz übernommen worden war. Seine Überlegungen beginnen aber nicht mit einer handelsrechtlichen Beurteilung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, wie es in dem grundlegenden Urteil vom 27. 3. 1928 geschehen ist. Vielmehr wiederholt der BFH ausdrücklich den schon 1931²⁾ ausgesprochenen Grundsatz, daß für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht die handelsrechtliche Behandlung der Aufwendungen nicht maßgebend sei. Eine Aktivierung von Aufwendungen komme daher nur in Betracht, wenn ihnen ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut gegenüberstehe. Auch eine Aktivierung als Rechnungsabgrenzungsposten lehnt die Entscheidung ab, da der Organisationsaufwand nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten den folgenden Rechnungsperioden nicht zuzurechnen ist.

Bezüglich der Rechnungsabgrenzungsposten kam es dann in der Rechtsprechung des BFH zu unterschiedlichen Entscheidungen. Im Urteil vom 15. 4. 1958³⁾ entschied der I. Senat des BFH, daß aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten nur zulässig sind, wenn sie sich auf positive oder negative Wirtschaftsgüter beziehen. Der

1) Bd. 58, S. 516

2) Bd. 30, S. 142

3) BStBl 1958 III, S. 260

IV. Senat ¹⁾ vertrat demgegenüber die Auffassung, die Frage der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten hänge nicht von der Schaffung eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsguts, sondern von der richtigen periodengemäßen Aufwandsverteilung ab. M. E. übersieht der IV. Senat hier aber, daß auch der Begriff Wirtschaftsgut gerade entwickelt wurde, um auf dem Wege über eine periodengemäße Aufwandsverteilung den steuerlich richtigen Gewinn zu ermitteln, und daß die periodengemäße Aufwandsverteilung im Sinne der dynamischen Bilanzauffassung nicht Selbstzweck ist, sondern nur im Rahmen des geltenden Einkommensteuerrechts berücksichtigt werden kann ²⁾. Zu beachten ist bei den Entscheidungen zu den Rechnungsabgrenzungsposten aber, daß sich hier im Ergebnis kein Unterschied ergibt. Der IV. Senat gibt zu, daß man die Rechnungsabgrenzungsposten auch als Wirtschaftsgüter ansehen könne. Nur geht er bei der Aktivierungspflicht der Rechnungsabgrenzungsposten nicht vom Begriff des Wirtschaftsguts aus, sondern entscheidet nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, ein Gesichtspunkt, der auch bei der Entscheidung desselben Senats vom 28. 1. 1954 in Bezug auf die Rechnungsabgrenzungsposten eine Rolle spielt. An die Entscheidung vom 28. 1. 1954 knüpft dann das BFH-Urteil vom 13. 3. 1956 ³⁾ an, auf das dann wieder in der Entscheidung vom 15. 4. 1958 ⁴⁾ Bezug genommen wird. Von 1928 - 1958 erging also eine ununterbrochene, durch Verweisungen verknüpfte Kette von Entscheidungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur steuerrechtlichen Aktivierungspflicht.

1) BFH 22. 5. 1958, BStBl 1958 III, S. 333

2) OFH 28. 2. 1948, StW 48, 5

3) BStBl 1956 III, S. 149

4) BStBl 1958 III, S. 260

Die gesetzliche Grundlage der steuerrechtlichen

=====
Aktivierungspflicht
=====

Die Aktivierung des Kassenbestandes

Die historische Darstellung der Rechtsprechung hat zwei Grundfragen aufgeworfen, das Verhältnis von handelsrechtlicher Aktivierungsfähigkeit zur steuerrechtlichen Aktivierungspflicht und einen bilanztheoretischen Widerspruch zwischen dem statischen Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit und dem dynamischen Prinzip der Nutzenverteilung als Voraussetzungen der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht. Die Beantwortung beider Fragen soll von rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Seite aus helfen, das Problem der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht zu erfassen. Es soll daher zunächst die gesetzliche Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht untersucht werden. Anschließend sollen die wirtschaftlichen, insbesondere betriebswirtschaftlichen Grundsätze herausgearbeitet werden, die der gesetzlichen Regelung zugrunde liegen.

Die Aktivierung des Kassenbestandes in der Steuerbilanz wirft keine besonders schwierigen Fragen auf. Die Ausführungen zu dieser Bilanzposition können daher kurz gefaßt werden. Nach einem jüngeren Urteil des BFH muß der Kassenbestand in der Steuerbilanz bestandsmäßig erfaßt werden ¹⁾. Dabei hat die höchstrichterliche Rechtsprechung klargestellt, daß einfache Einnahme- und Ausgabeaufzeichnungen, etwa nach der Verordnung über die Buchführung der Handwerker ²⁾, nicht den steuerbilanzrechtlichen Anforderungen

1) BFH v. 10.12.1953 BStBl 1954 III, S. 82

2) WiGBI 1949, S. 313
heute ersetzt durch § 12 Abs. 2 bis 4 ESt DV 1955/58

genügen ¹⁾.

Auszugehen ist vielmehr von § 38 HGB. Danach ist der Kaufmann verpflichtet, seine Handelsgeschäfte nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Dabei wird ein Kassenbuch nur dann als ordnungsmäßig anerkannt, wenn mit seiner Hilfe der buchmäßige Bestand für jeden Tag mit dem tatsächlichen Kassenbestand verglichen werden kann, und es dadurch möglich wird, die sachliche Richtigkeit der Kassenbuchführung zu prüfen ²⁾. Die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung ist beispielsweise nicht mehr gegeben, wenn die Kasse Minusbestände ausweisen müßte. Ebenso muß eine Kassenrechnung als formell und sachlich ordnungswidrig verworfen werden, in der das Kleingeld bei Feststellung der Tageskasse nicht mitgezählt wird. Auch die Vernichtung der Kassenzettel für die Tageslosungen nach einem Zeitraum von 14 Tagen muß als ordnungswidrig gerügt werden, da dann keine Nachprüfung der Einnahmen mehr möglich ist ³⁾. Dagegen verstößt ein Kaufmann, bei dem sich ein erheblicher Teil des Ladenumsatzes durch Tausch gegen Butter und Eier vollzieht, nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wenn er diese Handelsgeschäfte in seinem Kassenbuch nicht als Bareinnahme und zu gleicher Zeit als Barausgabe bucht ⁴⁾. Ebenso widerspricht es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht, wenn Kassendifferenzen auftreten, die das Prinzip der Kassenführung nicht berühren ⁵⁾.

1) RFH v. 21.12.1938, RStBl 1939, S. 309, OFH v. 13. 1.1950
MinBlFin 1950, S. 343, BFH v. 27. 3.1952
BStBl 1952 III, S. 122

2) RFH v. 24.11.1937, RStBl 1938, S. 355

3) RFH v. 24.11.1937, RStBl 1938, S. 355
RFH v. 5. 9.1930, RStBl 1931, S. 68

4) RFH v. 28.10.1936, RStBl 1937, S. 262

5) BFH v. 9.10.1952, BStBl 1954 III, S. 71

Nach dieser Rechtsprechung muß also der zu aktivierende Kassenbestand mit dem Saldo der nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Kassenbücher übereinstimmen. Damit wird aber nur gesagt, daß die Kassenbücher nach den Grundsätzen ordentlicher Kaufleute geführt werden müssen. Die Aktivierung des Kassenbestandes selbst könnte sich aus § 131 Abs. 1 Ziff. III 14 AktG ergeben. Da die aktienrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung von der Rechtsprechung als Ausdruck der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung angesehen werden¹⁾, so folgt auch die steuerrechtliche Aktivierungspflicht des Kassenbestandes wegen § 5 Satz 1 EStG aus diesen Grundsätzen. § 5 Satz 1 EStG ist daher als gesetzliche Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht des Kassenbestandes anzusehen. Durch die Verweisung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden so die handelsrechtlichen Vorschriften des § 131 Abs. 1 Ziff. III 14 AktG auch für die Steuerbilanz maßgeblich.

In Bezug auf die steuerrechtliche Aktivierungspflicht des Kassenbestandes gilt daher der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

1) RFH v. 14. 3. 1939, RStBl 1939, S. 746

Die Aktivierung nachverrechneter Ausgaben

Die bilanztheoretische Position " nachverrechnete Ausgaben " hat einen sehr weiten Umfang. Zu ihr gehören Anlage- und Umverlaufvermögen (mit Ausnahme der Forderungen).

Die Rechtsprechung geht in ihren Urteilen, die sich mit diesen Wirtschaftsgütern befassen, von Rechtsgedanken aus, die in § 16 Abs. 2 EStG 1925 enthalten waren ¹⁾. Durch die Neufassung des Gesetzes 1934 wurden zwar Änderungen im Wortlaut der Vorschriften vorgenommen. Inhaltlich hat sich die steuerrechtliche Aktivierungspflicht aber nicht gewandelt. Die Rechtsprechung erblickte jetzt die Norm der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht, die früher in § 16 Abs. 2 EStG 1925 enthalten war, in den §§ 6 und 7 EStG ²⁾. Da aber die grundlegenden Urteile noch zu § 16 Abs. 2 EStG 1925 ergangen sind, soll auch hier von dieser Vorschrift ausgegangen werden. Diese Vorschrift lautete: " Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt, dürfen nicht in dem Steuerabschnitt der Anschaffung oder Herstellung voll abgezogen werden. Sie können vielmehr für einen Steuerabschnitt höchstens mit dem Betrage berücksichtigt werden, der sich bei der Verteilung auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung ergibt ". So geht auch eine Definition der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht von § 16 Abs. 2 EStG 1925 aus. Im Urteil vom 21.10.1931 ³⁾ heißt es: " Nach § 16 Abs. 2 EStG

1) Vgl. z.B. RFH v. 11. 5.1927, Bd. 21, S. 163
RFH v. 28. 5.1927, Bd. 21, S. 201 (204)
RFH v. 21.10.1931, Bd. 30, S. 142

2) RFH v. 4. 1.1939, 1939, 297
RFH v. 9. 7.1953, BStB. 1953 III, S. 245
BFH v. 15. 4.1958, BStBl 1958 III, S. 260

3) Bd. 30, S. 142

dürfen Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt, nicht in dem Steuerabschnitt der Anschaffung oder Herstellung voll abgezogen werden. Auf Betriebsausgaben bezogen, bedeutet diese Vorschrift, daß als Gegenstück zur vollen Abzugsfähigkeit der Ausgaben, der etwa erworbene Gegenstand in das Vermögensverzeichnis aufzunehmen ist". Damit gibt der RFH zunächst nur eine buchmäßige Erklärung der Aktivierungspflicht. Inhaltlich wurde § 16 Abs. 2 EStG 1925 von der Rechtsprechung aber als Norm angesehen, die den Zweck verfolgt, den Gewinn durch Gegenüberstellung von Ertrag und Aufwand zu ermitteln ¹⁾. Damit knüpft die Rechtsprechung an "die Grundsätze einer richtigen kaufmännischen Wirtschaftsführung und einer daraus sich ergebenden ordnungsgemäßen Buchführung an ²⁾" und erklärt eindeutig, daß der Grundgedanke der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht kaufmännischen Anschauungen entspringt. In der Welt des Kaufmanns entstanden, wurde dann der kaufmännische Grundsatz, Aufwand und Ertrag dem verursachenden Jahr zuzurechnen, in § 16 Abs. 2 EStG übernommen ³⁾. Der Bestimmung des § 16 Abs. 2 EStG 1925 liegt also, wie es der RFH auch ausdrücklich betont, die kaufmännische Übung zugrunde ⁴⁾.

Damit stellt sich eine neue Frage. § 16 Abs. 2 EStG 1925 wird als Niederschlag der kaufmännischen Anschauungen, also der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erklärt, gleichzeitig geht die Rechtsprechung jedoch bei Aufwendungen in

1) RFH vom 4. 3. 1931, RStBl 1931. S. 460
BFH v. 9. 7. 1953, BStBl 1953 III, S. 245

2) RFH v. 7. 7. 1926, Bd. 19, S. 201

3) So auch E. Becker, Komm. z. EStG 1925 § 13 Bem. 64

4) RFH v. 4. 3. 1931, RStBl 1931, S. 460

einer Reihe von Entscheidungen von einer steuerlichen Aktivierungspflicht aus, die keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz zu kennen scheint ¹⁾.

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist gesetzlich in § 5 Satz 1 EStG enthalten: nach dieser Vorschrift ist das Betriebsvermögen (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG) anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Grundsätzlich ist also die Handelsbilanz maßgebend. Abweichungen von der Handelsbilanz können sich nach § 5 Satz 2 EStG in Bezug auf Bewertung (§§ 6 und 6a EStG) und Abschreibung (§ 7 EStG) ergeben.

Fraglich ist nun, wie weit die Befolgung der besonderen Bewertungs- und Abschreibungsvorschriften, die in § 5 Satz 2 EStG vorgeschrieben ist, Pflicht und Höhe der Aktivierung beeinflusst. Dabei sind zunächst Aktivierung und Bewertung begrifflich zu trennen. Aktivieren heißt untersuchen, ob eine aktive Position in die Bilanz eingesetzt werden muß. In welcher Höhe dies dann geschieht, ist eine Frage der Bewertung. Diese begriffliche Trennung gilt auch für die Steuerbilanz, da zunächst untersucht werden muß, ob Aufwendungen einen Nutzen für mehrere Perioden gebracht haben. Wird diese Frage bejaht - liegt also ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut vor - muß entschieden werden, ob ein Wirtschaftsgut - z. B. des Anlagevermögens - nach § 6 Abs. 1 Ziff. 1 EStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit dem niedrigeren Teilwert bewertet werden muß.

Daß in Bezug auf Bewertung und Abschreibung steuerrechtliche Sondervorschriften nach § 5 Satz 2 EStG eingreifen, steht außer Frage.

¹⁾ RFH vom 21.10.1931, Bd. 30, S. 142
BFH vom 28. 1.1954, Bd. 58, S. 516
BFH vom 21. 5.1957
BStBl 1957 III, S. 237
BFH v. 26. 1.1960, BStBl 1960 III, S. 191 (193)

Zweifelhaft ist jedoch, ob auch bezüglich der Aktivierungspflicht bei Wirtschaftsgütern, die durch Aufwendungen geschaffen werden, steuerrechtlich aus § 5 Satz 2 EStG eine weitergehende Pflicht als handelsrechtlich besteht, ob also steuerrechtlich eine Pflicht zur Aktivierung besteht, wo nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in der Handelsbilanz keine Aktivierungspflicht besteht, eventuell sogar eine Aktivierung verboten ist. Aus einigen höchstrichterlichen Urteilen könnte eine solche Ansicht abgeleitet werden. Da ist zunächst die schon erwähnte Entscheidung vom 21.10.1931 zu nehmen ¹⁾. Hier beginnen zwar die Erörterungen mit einer Untersuchung über die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, nach denen es zweifelhaft war, ob Aufwendungen auf die Konzessionssteuer aktivierungsfähig waren oder nicht. Der RFH entscheidet dann aber nicht, ob die Konzessionssteuer handelsrechtlich aktivierungsfähig ist, sondern weicht aus, indem er es steuerrechtlich als nicht entscheidend ansieht, ob handelsrechtlich derartige Aktivierungen nicht üblich, vielleicht gar unzulässig seien, § 16 Abs. 2 EStG 1925 gehe als "steuerrechtlicher Grenzpfahl" vor.

Nun kann man aus dieser Entscheidung allein noch nicht ableiten, daß nach der Rechtsprechung handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit nicht Voraussetzung der steuerrechtlichen Pflicht sei, da bei handelsrechtlich nicht "üblicher" Aktivierung durchaus Aktivierungsfähigkeit in der Handelsbilanz gegeben sein kann, und der Nachsatz, "vielleicht gar unzulässig" zu unbestimmt ist, um derart wichtige Folgerungen aus ihm ziehen zu können. Diese Folgerungen könnten nur aus einer Entscheidung gezogen werden, die ausdrücklich bei handelsrechtlicher Unzulässigkeit die steuerrechtliche Aktivierungs-

1) RFH, Bd. 30, S. 142

pflcht verlangt.

Mit dieser Frage hat sich ein Bescheid des RFH vom 19. 12. 1934 befaßt ¹⁾. Zweifelhaft war u. a., wie Aufwendungen für die Erhaltung des Oberbaus und der Betriebsmittel in einem betriebssicheren Zustand - es handelte sich um Bahn- und Gleisanlagen einer Privatbahn - bilanzmäßig behandelt werden mußten.

Die Steuerpflichtige hatte unter Hinweis auf § 13 EStG 1925 vorge-
tragen, daß sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchfüh-
rung, die ihr durch die Konzession und die Aufsichtsbehörde vorge-
schrieben seien, verpflichtet sei, die streitigen Aufwendungen so-
fort abzubuchen. Sie würde sich in Widerspruch zu der ihr durch
die ordnungsmäßigen Buchführungsgrundsätze vorgeschriebenen
handelsrechtlichen Bilanzierung setzen, wolle sie steuerrechtlich
diese Aufwendungen aktivieren. Das Finanzamt hatte aufgrund des
§ 16 Abs. 2 EStG 1925 die Aktivierung verlangt und ausgeführt, die
Anwendung dieser Vorschrift sei auch dann nicht ausgeschlossen,
wenn für Eisenbahngesellschaften eine dem § 16 Abs. 2 EStG 1925
widersprechende Bilanzierung vorgeschrieben wäre.

Auch das Finanzgericht ging bei der Frage der Aktivierungspflicht
der streitigen Aufwendungen von § 16 Abs. 2 EStG 1925 aus, kam
dann aber unter dem Gesichtspunkt des laufenden Erhaltungsaufwands
dazu, die Aktivierungspflicht zu verneinen.

Der RFH bestätigte die Auffassung des Finanzgerichts grundsätz-
lich, indem er ausführte, grundsätzlich sei die mit den Vorschrif-
ten des HGB in Einklang stehende Handelsbilanz maßgebend, da die
Steuerbilanz keine selbständige, sondern eine von der Handelsbilanz
abgeleitete Bilanz sei, soweit nicht besondere gesetzliche Vorschrif-

1) RFH, RStBl 1935, S. 675 ff.

ten etwas anderes bestimmen sollten. Zu diesen Vorschriften gehöre aber auch § 16 Abs. 2 EStG 1925. Mit Recht habe daher das Finanzgericht die Auffassung der Pflichtigen, daß nach den für Privatbahnen durch die Konzession und die Anordnungen der Aufsichtsbehörde vorgeschriebenen Grundsätzen die Vorschrift des § 16 Abs. 2 EStG 1925 nicht in Betracht komme, abgelehnt.

Aus diesem Urteil könnte nun abgeleitet werden, daß die Rechtsprechung die handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit, wie sie durch die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bestimmt wird und die steuerrechtlich in dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz Ausdruck gefunden hat, für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht von Wirtschaftsgütern, die durch Aufwendungen geschaffen werden, nicht voraussetzt.

Es ist jedoch zu beachten, daß der RFH im Ergebnis von der Steuerpflichtigen keine Aktivierung der streitigen Aufwendungen - entgegen dem ihr durch Konzession und Aufsichtsbehörde vorgeschriebenen handelsrechtlichen Aktivierungsverbot - verlangt, sondern diese Aufwendungen für die Erhaltung und Erneuerung der Bahnanlage, insbesondere der Gleisanlage, als grundsätzlich nicht aktivierungspflichtigen Erhaltungsaufwand ansieht.

Im Ergebnis verlangte der RFH in dieser Entscheidung daher keine Aktivierung entgegen einem handelsrechtlichen Aktivierungsverbot. Anders eine spätere Entscheidung.

So befaßte sich der BFH in dem Gutachten vom 26. 1. 1960 mit der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht bei einem handelsrechtlichen Aktivierungsverbot¹⁾. Gegenstand der gutachtlichen Äußerung war die steuerrechtliche Aktivierungspflicht der mit dem Abschluß eines

¹⁾ BFH v. 26. 1. 1960, BStBl 1960 III, 191 (195)

Lebensversicherungsvertrags unmittelbar zusammenhängenden Kosten (Abschlußkosten). Diese Abschlußkosten gliedern sich nach den Rechnungslegungsvorschriften des Bundesaufsichtsamts für das Versicherungs- und Bausparwesen (BAV) für größere Versicherungsunternehmen in der Gewinn- und Verlustrechnung in Abschlußkosten (Erwerbskosten) zu Lasten des Geschäftsjahres (Abschnitt B Ziff. VIII) und rechnungsmäßig gedeckte Abschlußkosten, die bei der Deckungsrückstellung verrechnet werden (Abschnitt B Ziff. XV)¹⁾. Die Aktivierung rechnungsmäßig nicht gedeckter Abschlußkosten ist nach den für die Versicherungswirtschaft bindenden handelsrechtlichen Vorschriften dabei **nicht** zulässig.

Der BFH erkennt diese Weisung des BAV als handelsrechtliches Aktivierungsverbot an. Auch bekennt sich der BFH ausdrücklich zum Grundsatz der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz. Trotzdem erklärt er auch die rechnungsmäßig nicht gedeckten Abschlußkosten in der Steuerbilanz für aktivierungspflichtig. Diese Ansicht begründet der BFH mit vier Argumenten.

Einmal bedeute der Maßgeblichkeitsgrundsatz keine Abhängigkeit der Handelsbilanz von der Steuerbilanz. Sodann weiche die Steuerbilanz auch in anderen Fällen von der Handelsbilanz ab. Ferner müßten die Mindestansätze des § 6 EStG steuerrechtlich beachtet werden. Schließlich habe schon der RFH wiederholt ausgesprochen, daß Weisungen des BAV steuerrechtlich nicht bänden.

Die Gründe, mit denen der BFH die steuerrechtliche Aktivierungspflicht entgegen dem handelsrechtlichen Verbot stützt, halten einer Kritik nicht stand.

Wohl trifft es zu, daß die Handelsbilanz von der Steuerbilanz nicht abhängig ist und der Maßgeblichkeitsgrundsatz nur vom Handelsrecht für das Steuerrecht gilt. Doch begründet diese Tatsache die steuer-

1) Veröffentlichungen 1954 des BAV, Sonderheft I

rechtliche Aktivierungspflicht der rechnungsmäßig nicht gedeckten Abschlußkosten nicht. Denn es geht nicht um die Frage, ob die Versicherungsunternehmen durch das Steuerrecht gezwungen werden können, in der Handelsbilanz entgegen einem handelsrechtlichen Verbot diese Abschlußkosten zu aktivieren, sondern ob ohne steuerrechtlich besonders normierte Ausnahmen bei handelsrechtlichem Aktivierungsverbot eine steuerrechtliche Pflicht zur Aktivierung besteht. Diese Frage wird durch den Hinweis darauf, daß eine Aktivierung in der Steuerbilanz nicht zu einer entsprechenden Aktivierung in der Handelsbilanz zwingt, nicht beantwortet. Denn es geht nicht um den Einfluß der Steuerbilanz auf die Handelsbilanz, sondern darum, ob die handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit Voraussetzung der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht bleibt, wie es § 5 Satz 1 EStG vorschreibt, oder die sogenannten allgemeinen Grundsätze des Bilanzsteuerrechts an die Stelle des Gesetzes treten sollen.

Daß die Steuerbilanz verschiedentlich von der Handelsbilanz abweiche, beweist die steuerrechtliche Aktivierungspflicht der Abschlußkosten ebenfalls nicht. Jedenfalls kann dieser Beweis nicht mit den Beispielen des BFH - Bilanzierung der Personensteuern und des Geschäftswerts - geführt werden. Denn dabei handelt es sich ja gerade um Ausnahmen, die sich ausdrücklich aus dem Gesetz ergeben (§§ 12 Ziff. 3 EStG, 12 Ziff. 2 und 3 KStG; §§ 6 Ziff. 2 EStG, 133 Ziff. 5 AktG). Diese Vorschriften gehen als Spezialbestimmungen dem in § 5 Satz 1 EStG enthaltenen Maßgeblichkeitsgrundsatz vor. Dagegen besteht für die Abschlußkosten eine derartige Sondervorschrift nicht. Wenn der BFH aber trotzdem steuerrechtlich eine Aktivierung verlangt, so verstößt er gegen § 5 Satz 1 EStG.

Eine Ausnahme von der grundsätzlichen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz ergibt sich auch nicht aus den Mindestansätzen des § 5 EStG.

Eine solche Annahme geht den zweiten Schritt vor dem ersten. Denn der Mindestansatz nach § 6 EStG setzt ein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut voraus. § 6 EStG selbst kann dagegen grundsätzlich keine eigene Verpflichtung zur Aktivierung schaffen.

Letztlich trägt auch der Hinweis auf eine ständige Rechtsprechung und die Praxis der Verwaltung, in der ausgesprochen sei, daß Weisungen des BAV steuerlich nicht binden, die steuerrechtliche Aktivierungspflicht der Abschlußkosten, soweit deren Aktivierung handelsrechtlich verboten ist, nicht. Einen Grundsatz, bei handelsrechtlichem Verbot ohne gesetzliche Grundlage in der Steuerbilanz zu aktivieren, enthalten die Zitate nicht. Die Entscheidungen des RFH ¹⁾ befassen sich, ebenso wie der angegebene Erlass des Reichsministers der Finanzen ²⁾, nur mit der anders gelagerten Abgrenzung von steuerpflichtigen Rücklagen und steuerfreien Rückstellungen. Auch auf die BFH-Entscheidung vom 4.12.1956 ³⁾, in der es nur um die Bestimmung des Teilwerts geht, kann sich der BFH zur Begründung der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht der Abschlußkosten entgegen dem handelsrechtlichen Verbot nicht berufen.

Wenn der BFH in diesem Gutachten nun auch ohne gesetzliche Grundlage eine Aktivierung entgegen dem handelsrechtlichen Verbot verlangt, so will er damit doch nicht die grundsätzliche Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz aufgeben. Wenn er im Ergebnis den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch nicht berücksichtigt, so erklärt er doch ausdrücklich, daß die Steuerbilanz von der Handelsbilanz abhängig ist.

1) RFH v.19. 9.1933, RStBl 1933, 1203
RFH v. 4. 4.1939, RStBl 1939, 892

2) RStBl 1936, S. 825 unter IV Ziff. 2

3) BFH v. 4.12.1956, BStBl 1957 III S. 16

Auch aus der Entscheidung vom 28. 1. 1954, in der der BFH ausführt, daß es für die steuerliche Beurteilung nicht maßgebend sei, ob und wie nach Handelsrecht vorbereitende Betriebsausgaben behandelt würden, kann keine eindeutige Absage an die handelsrechtlichen Grundlagen der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht entnommen werden, da der BFH unter Bezugnahme auf die kaufmännische Übung und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die Entscheidung über die Aktivierungspflicht trifft ¹⁾.

Dagegen entfernt sich der BFH in der Entscheidung vom 21. 5. 1957 in der Begründung der Aktivierungspflicht von Vorräten an Betriebsstoffen, die am Bilanzstichtag vorhanden sind, bedenklich weit von den handelsrechtlichen Grundlagen der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht, indem er es dahingestellt sein läßt, wie die Streitfrage handelsrechtlich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entscheiden wäre und ausführt, daß diese handelsrechtlichen Grundsätze für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung nur gelten, soweit ihnen die steuerlichen Bestimmungen - nämlich § 5 Satz 2 EStG - nicht entgegenstehen ²⁾. Für die Aktivierungspflicht geht der BFH dann lediglich von einkommensteuerlichen Grundsätzen und dynamischer Bilanzbetrachtung aus, ohne auf das Handelsrecht zurückzugehen.

Wenn der Entscheidung im Ergebnis auch zuzustimmen ist, verläßt der BFH damit doch die Grundlagen des Bilanzsteuerrechts, wie sie in dem Urteil vom 27. 3. 1928, dem Ausgangspunkt der gesamten Rechtsprechung zur steuerrechtlichen Aktivierungspflicht, grundgelegt sind ³⁾. In dieser Entscheidung hatte der RFH die handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit zum Ausgangspunkt seiner Ausführungen

1) BFH Bd. 58, S. 516

2) BFH BStBl 1957 III, S. 237

3) RFH RStBl 1928, S. 260

genommen und auf die allgemeine Verkehrsanschauung, insbesondere die kaufmännische Auffassung als Voraussetzung der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht verwiesen. Da diese Bezugnahme auf die kaufmännischen Anschauungen, die RFH und BFH in ständiger Rechtsprechung aufrechterhalten haben ¹⁾, einen Hinweis auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung darstellt, in denen diese Anschauungen ihren Ausdruck gefunden haben, ist damit auch die handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit Voraussetzung der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht. Davon abzugehen gibt das Gesetz keinen Anlaß, zumal die handelsrechtlichen Grundsätze sich auch durch die Tendenz, die Bildung stiller Rücklagen einzuschränken und die gelegten stillen Rücklagen aufzudecken, sich dahin entwickeln, den Gewinn einer Periode zu ermitteln, und sich daher auch den steuerrechtlichen Vorschriften annähern.

Insbesondere die Urteile vom 21. 5. 1957 und 26. 1. 1960 ²⁾ zeigen aber doch, daß in der Rechtsprechung des RFH und BFH Tendenzen vorhanden sind, die steuerrechtliche Aktivierungspflicht von Aufwendungen ohne Rücksicht auf die handelsrechtliche Regelung zu gestalten. Soweit solche Tendenzen bestehen, waren sie auch bereits in der Literatur Gegenstand heftiger Kritik ³⁾.

1) RFH v. 27. 3. 1928 RStBl 1928, S. 260
RFH v. 21. 10. 1931, Bd. 30 S. 142
RFH v. 4. 1. 1939 RStBl 1939 S. 297
BFH v. 28. 1. 1954 Bd. 58 S. 516
BFH v. 13. 3. 1956 BStBl 1956 III S. 149
BFH v. 15. 4. 1958 BStBl 1958 III S. 260

2) BFH BStBl 1957 III, S. 237
BFH BStBl 1960 III, 191 (195)

3) Vgl. Gnam, Betrieb 1954, S. 581
Düringer-Hachenburg § 40 Anm. 35 HGB
Friedrich BB 1958, S. 921

Der Ursprung dieser Tendenzen bedarf jedoch noch näherer Erörterung. Die Rechtsprechung ging aus von § 16 Abs. 2 EStG 1925. Aus dieser Gesetzesvorschrift wurde der Grundsatz abgeleitet, den Gewinn durch Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag zu ermitteln¹⁾. Der Fehler der Rechtsprechung liegt darin, daß sie annahm, in dieser Vorschrift sei eine Norm enthalten, die gebiete, jeden Nutzen einer Ausgabe daraufhin zu untersuchen, wie er sich auf künftige Perioden auswirke.

Eine solche Rechtsprechung war zu einer Zeit verständlich, in der die Rechtsprechung die periodische Jahresbilanz aus einer Vermögensbilanz in eine Erfolgsbilanz umgestalten mußte²⁾. Daß die Rechtsprechung dabei das Erfolgsverursachungsprinzip stark betont hat, ist verständlich. Das darf jedoch nicht dazu führen, das Erfolgsverursachungsprinzip über die kaufmännische Übung ordentlicher Kaufleute zu stellen und die Aktivierungspflicht von Aufwendungen von der handelsrechtlichen Grundlage zu lösen. Das geschieht aber, wenn die Rechtsprechung in § 5 Satz 2 EStG eine Norm sieht, die bezüglich der Aktivierung eine steuerrechtliche Korrekturvorschrift zur Handelsbilanz ist³⁾.

Dieser "steuerrechtliche Grenzpfahl" greift vielmehr nur bezüglich der Bewertung ein. Liegt ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut vor, so ist dieses nach den Sondervorschriften der §§ 5 Satz 2, 6 und 7 EStG zu bewerten. Dagegen kann aus diesen Vorschriften keine Norm entnommen werden, die die handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verdrängt.

1) RFH v. 4. 3. 1931 RStB1 1931, S. 460
BFH v. 9. 7. 1953 BStB1 1953 III, S. 245

2) BFH v. 15. 9. 1955 Bd. 61, S. 378

3) z.B. in BFH v. 21. 5. 1927 BStB1 1927 III, S. 237
RFH v. 19. 12. 1934 RStB1 1935, S. 675

Die Rechtsprechung kommt zu einer solchen Auslegung, indem sie bei der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht von Aufwendungen nur von dem Begriff Wirtschaftsgut ausgeht.

Damit gewinnt der Begriff Wirtschaftsgut eine steuerrechtliche Eigenständigkeit, die ihm nicht zukommt. So geht der BFH z.B. im Urteil vom 15. 4. 1958 ¹⁾ nur vom Begriff Wirtschaftsgut aus, ohne auf die handelsrechtliche Regelung zurückzugehen ²⁾. Zwar ist das Urteil in sich folgerichtig, wenn es ausführt, daß auch Rechnungsabgrenzungsposten nur zulässig sind, wenn sie sich auf positive oder negative Wirtschaftsgüter beziehen. Aber gerade diese Schlußfolgerung zeigt den falschen Ausgangspunkt der Rechtsprechung. Ob nämlich ein Wirtschaftsgut vorliegt, muß nach Handelsrecht entschieden werden. Eine andere Auslegung des Einkommensteuergesetzes in den §§ 5 - 7 würde ohne Not die Klammer zerreißen, die Handelsrecht und Steuerrecht in Bilanzfragen verbindet. Das Gesetz mit seiner klaren Formulierung in § 5 Satz 1 EStG bietet jedenfalls keinen Anhaltspunkt dafür, die grundsätzliche Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz aufzugeben.

Diese grundsätzliche Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz muß auch für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht gelten. Andernfalls könnte man dazu kommen, bei handelsrechtlichem Aktivierungsverbot eine steuerrechtliche Pflicht anzunehmen ³⁾. Eine solche Ausnahme von der grundsätzlichen Maßgeblichkeit kann vielmehr nur nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift, wie sie in § 6 Abs. 1

1) BStBl 1958 III, S. 260

2) Vgl. auch Hoffmann: "Die Rechnungsabgrenzung in steuerrechtlicher Sicht" in: Neue Betriebswirtschaft 1958, S. 106

3) Vgl. Friedrich BB 1958, S. 921

Ziff. 2 EStG z.B. für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht des originären Firmenwerts besteht, geschaffen werden. §§ 5 Satz 2, 6 und 7 EStG bieten dafür keinen Anhaltspunkt, selbst wenn man sich dafür sogar auf Enno Becker berufen kann ¹⁾.

Maßgebend für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht auch von Aufwendungen, sogenannten "nachverrechneten Ausgaben", muß vielmehr die handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit, unabhängig davon, ob in der Handelsbilanz tatsächlich aktiviert ist oder nicht, bleiben.

1) StW 1929 Sp. 148

Die Aktivierung vorverrechneter Einnahmen

Ausgangspunkt der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht von Forderung aus Warenlieferungen und Leistungen ist der kaufmännisch-steuerrechtliche Gewinnbegriff. Bedeutungsvoll wird dabei insbesondere der Grundsatz, daß der Gewinn nicht vor, wohl aber bei der Realisierung der Einkommensteuer unterworfen werden soll ¹⁾. So liegt z. B. bei einem Bauunternehmer bis zur Abnahme (§§ 640, 644 BGB) eines Baues regelmäßig ein noch schwebendes Geschäft vor. Der Unternehmer darf dann in seiner Bilanz nur die Herstellungskosten aktivieren, oder er kann auf den niedrigeren Teilwert herabgehen. Dagegen muß der Unternehmer eine Aktivierung des Gewinns, da er noch nicht verwirklicht ist, unterlassen. Wird der Bau aber vom Besteller abgenommen, hat der Unternehmer seine Leistung erfüllt. An die Stelle des Wirtschaftsgut Bauwerk, das bisher mit den Herstellungskosten aktiviert war, tritt dann die verdiente Gegenforderung ²⁾. Da in einer Forderung aus Warenlieferung oder Leistung, die mit dem Nennwert angesetzt wird, in der Regel ein Gewinnzuschlag enthalten ist, und sich die Summe der Aktivwerte daher entsprechend erhöht, wird durch eine solche Bilanzierung der Gewinn aus dem zugrunde liegenden Geschäft schon vor Eingang der Zahlung verwirklicht. Man spricht auch hier - im Anschluß an das Umsatzsteuergesetz - von einer Sollrechnung, da der Gewinn schon durch die Belastung des Kundenkontos verwirklicht

1) E. Becker: Komm. z. EStG 1925, S. 370
Findeisen; Franz: ZHuH 1922, S. 272
Lion, Max: Bilanzsteuerrecht 1947
v. d. Velde: Wpg 1950, S. 489
BFH v. 20. 5. 1954, BStBl 1954, III, S. 314
Dieser Bescheid bestätigt noch einmal ausdrücklich den Grundsatz, daß einkommensteuerrechtlich nur verwirklichte Gewinne zu versteuern sind

2) RFH v. 30. 10. 1929, RStBl 1930, S. 9

wird, ohne den Ist-Eingang des Geldes abzuwarten ¹⁾. Diese Verschiebung der Gewinnverwirklichung, die sich aus der kaufmännischen Buchführung ergibt ²⁾, wird, da sie kaufmännischen Grundsätzen entspricht, allgemein anerkannt ³⁾. Forderungen sind daher nach Handelsrecht grundsätzlich mit ihrem Nennbetrag in die Bilanz einzustellen ⁴⁾. Voraussichtliche Verluste können dabei nach § 40 Abs. 2 HGB durch niedrigere Bewertung (Delkredere) berücksichtigt werden. Dadurch wird dem Grundsatz Rechnung getragen, Verluste schon vor der Verwirklichung auszuweisen, Gewinne dagegen erst bei der Realisierung zu erfassen.

Nach dem OFH-Urteil vom 13. 1. 1950 ⁵⁾, das sich an die RFH-Rechtsprechung anschließt ⁶⁾, wird der Gewinn aus einem Geschäft im allgemeinen dann verwirklicht, wenn der Kunde die Ware oder Leistung abgenommen hat. Das ist aber nur ein Anhaltspunkt. Die Rechtsprechung entscheidet die Frage der Gewinnverwirklichung insbesondere nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, wobei die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse von wesentlicher Bedeutung sind. Der BFH ⁷⁾ hat deshalb auch eine Aktivierungspflicht von Provisionsforderungen eines Vermittlungsagenten abgelehnt, als nach

1) Bühler-Scherpf: § 9, S. 155

2) Gedacht ist z. B. an den Buchungssatz: "Forderungen an Warenverkauf"

3) Gnam: Betrieb 1951, S. 982 ff.

4) Schlegelberger § 40 Anm. 5
RFH v. 4. 10. 1921, Bd. 7, S. 130
RGZ v. 5. 1. 1908, Bd. 68, S. 1
Schmalenbach: Dynamische Bilanz S. 54
a. A. Kottke
BB 53, S. 762

5) StW 50 Nr. 49

6) RFH v. 30. 10. 1929, RStBl 1930, S. 9

7) BFH v. 18. 3. 1954, BStBl 1954, III, S. 157
BFH v. 12. 3. 1954, BStBl 1954 III, S. 149

Prüfung des Tatbestandes eine Gewinnverwirklichung nicht angenommen werden konnte. In diesen Fällen konnte der Handelsvertreter nicht gezwungen werden, den Ertrag aus seiner Vertretertätigkeit in einem früheren Wirtschaftsjahr auszuweisen und zu versteuern.

Unausgesprochen steht dabei das Ziel im Hintergrund, den "richtigen" Periodengewinn eines Wirtschaftsjahres zu ermitteln. Deutlich zeigt das die Entscheidung vom 15. 2. 1939, in der die Verpflichtung des Agenten ausgesprochen wird, den Ertrag aus dem von ihm abgewickelten Geschäftsvorgang spätestens am Schluß des Geschäftsjahres, in das dieser Geschäftsvorgang fällt, festzustellen¹⁾. Dagegen spielt bei der Aktivierung von Forderungen der Gedanke der Aufwandsverteilung, wie er im steuerrechtlichen Grenzpfahl des § 16 Abs. 2 EStG 1925 enthalten war und soweit er in dem Begriff Wirtschaftsgut der §§ 6 und 7 EStG seinen Niederschlag gefunden hat, keine Rolle. Zwar können Forderungen auch durch Aufwendungen erworben werden. Zu denken ist z.B. an den käuflichen Erwerb einer Forderung oder auch daran, daß ein Handelsvertreter für ein Übersee-geschäft Aufwendungen tätigt, die sich deutlich aus seinen sonstigen Aufwendungen herausheben²⁾. Dann sind diese Aufwendungen als Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts Forderung in der Bilanz des Handelsvertreters aktivierungspflichtig, und es muß bei den Regeln verbleiben, die von der Rechtsprechung für die Aktivierung von durch Aufwendungen geschaffenen Wirtschaftsgütern entwickelt wurden. Um derartige Wirtschaftsgüter handelt es sich bei Forderungen aber nur ausnahmsweise. Gemeint sind jetzt nur Forderungen, die aus Warenlieferungen entstanden sind, oder denen eine Dienstleistung zugrunde

1) RFH v. 15. 3. 1939, RStB1 1939, S. 606

2) BFH v. 25. 8. 1955, RStB1 1955 III, S. 307

liegt. Bei diesen Wirtschaftsgütern geht es nicht darum, welcher Aufwand in eine bestimmte Periode fällt. Bei Forderungen muß vielmehr untersucht werden, welchem Wirtschaftsjahr der Ertrag zuzurechnen ist.

Handelsrecht und Steuerrecht erfassen den verwirklichten Gewinn dabei nach denselben Grundsätzen ¹⁾. Auch das Einkommensteuerrecht geht von dem Grundsatz aus, daß nicht verwirklichte Gewinne nicht zu versteuern sind, Gewinne aber von der Steuer erfaßt werden, sobald und soweit sie nach kaufmännischer Anschauung realisiert sind. Die Rechtsprechung zur Steuerbilanz geht daher bei der Aktivierung von Forderungen von den in § 5 EStG für das Einkommensteuerrecht zur Rechtsnorm erhobenen handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus.

Insbesondere bei der Aktivierung von Forderungen aus schwebenden Geschäften hat die Rechtsprechung diese Grundsätze entwickelt. Steuerrechtlich liegen "schwebende Geschäfte" dann vor, wenn bei gegenseitigen Verträgen noch von keiner Seite eine Leistung erfolgt ist ²⁾. Bei einem derartigen Vertrag, z. B. einem Lieferungsvertrag, heben sich Rechte und Verbindlichkeiten regelmäßig auf, da der Kaufmann erst den verwirklichten Gewinn bilanzmäßig berücksichtigen darf. Die Rechtsprechung sieht aber auch noch solche Geschäfte als schwebende Verträge an, die nur teilweise erfüllt sind ³⁾. Jedoch gilt nur für schwebende Geschäfte, die noch von keiner Seite erfüllt sind, die Regel, daß sich die gegenseitigen Leistungen die Waage halten und daher bilanzmäßig nicht zu berücksichtigen sind. Solange noch von keiner Seite eine Leistung erfolgt ist, besteht daher nach ständiger

1) Amrath, Köln Diss. S. 5

2) RFH v. 24. 1. 1933, RStBl 1933 S. 337
so auch Blümich-Falk § 5 Anm. 20 S. 424 und
Peters-Herrmann § 5 Anm. 68, die die Definition in RStBl 1933
S. 337 als zu eng ansehen und darunter abgeschlossene, aber noch
nicht vollständig erfüllte Geschäfte verstehen

3) RFH v. 22. 4. 1927, Bd. 21, S. 123

Rechtsprechung keine Veranlassung, den schwebenden Vertrag in die kaufmännischen Bücher einzutragen ¹⁾.

Die Nichtberücksichtigung nicht verwirklichter Gewinne, wie sie hier wieder zu Tage tritt, entspricht dem allgemein kaufmännisch-steuerrechtlichen Gewinnbegriff, der auch Richtschnur für die Behandlung der drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften ist. Schon in Bd. 3, S. 22 (26) hat der RFH, unter Bezugnahme auf das handelsrechtliche Schrifttum, die bilanzmäßige Berücksichtigung eines schwebenden Geschäfts zugelassen, wenn die Verpflichtung die entsprechende Forderung an Wert übertrifft. Grundsätzlich - sofern nicht ausnahmsweise drohende Verluste zu berücksichtigen sind - finden schwebende Geschäfte daher erst dann ihren Niederschlag in der Bilanz, wenn von einer Seite bereits geleistet ist ²⁾.

Gestützt wird diese bilanzmäßige Behandlung durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Dies ergibt sich schon aus der RFH-Entscheidung in Bd. 3, S. 22, in der die Übung des Kaufmanns zur Grundlage des Urteils gemacht wird, wird aber durch andere Entscheidungen bestätigt ³⁾. So muß z. B. der Käufer, der vor Lieferung den Kaufpreis vollständig oder teilweise gezahlt hat, die Zahlung aktivieren. Steuerrechtlich stellt diese buchmäßige Behandlung der Vorauszahlung die Bewertung des Lieferungsanspruchs mit den Anschaffungskosten dar ⁴⁾. Umgekehrt muß der Kaufmann, der die Zahlung

1) RFH v. 7. 5. 1920, Bd. 3, S. 22
RFH v. 24. 9. 1920, Bd. 4, S. 86 (91)
RFH v. 22. 4. 1927, Bd. 21, S. 123
RFH v. 18. 11. 1925, Bd. 18, S. 11
RFH v. 27. 3. 1928, Bd. 23, S. 196

2) RFH v. 4. 11. 1925, Bd. 17, S. 332

3) RFH v. 18. 11. 1925, Bd. 18, S. 11
RFH v. 22. 4. 1927, Bd. 21, S. 123

4) RFH v. 4. 11. 1925, Bd. 17, S. 332

empfangen hat, jetzt seine Verpflichtung zur Lieferung passivieren¹⁾. Erfolgt dagegen der Austausch der Leistungen nach Abschluß des Geschäftes Zug um Zug, so ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Gewinn oder Verlust verwirklicht und in der Steuerbilanz grundsätzlich bilanzierungspflichtig²⁾.

Nun tritt nach der kaufmännischen Buchführung eine Gewinnverwirklichung nicht erst durch den Eingang des Geldes ein. Das Steuerrecht hat sich - wie oben ausgeführt - diesem kaufmännisch-handelsrechtlichen Brauch angeschlossen. Die Aktivierung von Forderungen aus schwebenden Geschäften wird daher durch den Zeitpunkt bestimmt, in dem eine Gewinnverwirklichung eintritt. So knüpft auch der Bundesgerichtshof an den allgemeinen Grundsatz, daß einkommensteuerrechtlich nur verwirklichte Gewinne zu versteuern sind, an und erklärt für Forderungen aus schwebenden Geschäften bei Rechtsanwälten, Ärzten und Steuerberatern den Zeitpunkt der Rechnungserteilung für wesentlich³⁾. Vorher ist im allgemeinen der Gewinn nicht verwirklicht und eine Aktivierungspflicht daher nicht gegeben. Ob eine Gewinnverwirklichung bei schwebenden Geschäften vorliegt, wird dabei nach § 5 Satz 1 EStG, d. h. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entschieden.

Am Beispiel der Vorauszahlungen soll diese Frage noch näher ausgeführt werden. Im allgemeinen wird bei Vorauszahlungen eine Gewinnrealisierung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung noch nicht angenommen. Hinweise gibt das RFH-Urteil vom 22.10.1931

1) RFH v. 22. 4. 1927, Bd. 21 S. 123

2) BFH v. 25. 9. 1956, BStBl 1956 III S. 349

3) BGH v. 18.10.1956, BStBl 1957 I, S. 122
a. A. BFH v. 24. 3. 1960 BStBl 1960 III, S. 268

zu dieser Frage ¹⁾. Dort lag hinsichtlich vorausbezahlter Weine ein schwebendes Geschäft vor, das noch nicht durch Lieferung erfüllt war. Die Lieferfirma hatte in ihrer Abschlußbilanz die vorausbezahlten, festbestellten, aber noch nicht gelieferten Weine mit dem Verkaufspreis bewertet, d. h. den Gewinn aus diesem Geschäft als verwirklicht angesehen. Die Frage der Gewinnverwirklichung prüft der RFH hier ausschließlich nach den Regeln der ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung, die er ausdrücklich als Verkehrsauffassung der beteiligten Kreise bezeichnet, und die er durch ein längeres Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages ermittelt. Die gesetzliche Grundlage ist daher bei Forderungen aus schwebenden Geschäften § 5 Satz 1 EStG, d. h. die Handelsbilanz ist wegen der Verweisung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgeblich für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht von Forderungen. Man kann also feststellen, daß für Forderungen aus Warenlieferung und Leistung die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die gesetzliche Grundlage der Aktivierung darstellen.

Diese Regel wird allerdings durchbrochen, wenn Aufwendungen auf schwebende Geschäfte getätigt werden. So muß ein Pächter, der Gegenstände neu anschafft, diese Wirtschaftsgüter in seiner Bilanz aktivieren ²⁾. Auszugehen ist hier wieder von Grundsätzen, wie sie in § 16 Abs. 2 EStG 1925 enthalten waren. Auch der BFH ist dieser Rechtsprechung gefolgt ³⁾. Zwar verneint er in dieser Entscheidung hinsichtlich der noch schwebenden Geschäfte bei der Provisionsforderung eines Handelsvertreters die Frage der Gewinnverwirklichung. Die Forderung ist daher noch nicht aktivierungspflichtig. Damit wird

1) Bd. 29, S. 276

2) RFH v. 27. 3.1928, Bd. 23, S. 196 (201)
RFH v. 11. 5.1927, Bd. 21, S. 163

3) BFH v. 25. 8.1955, BStBl 1955 III, S. 307

aber noch nicht entschieden, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt. Die bedingte Provisionsforderung sieht der BFH als ein solches Wirtschaftsgut an, das nach § 6 EStG bilanziert werden muß. Zwar vermischte sich regelmäßig der Aufwand eines Handelsvertreters für seine verschiedenen Geschäfte, doch ist es denkbar, daß ein Handelsvertreter für ein einzelnes Geschäft sehr hohe Aufwendungen tätigen muß. Dann müssen diese Aufwendungen auf ein schwebendes Geschäft als Anschaffungskosten der bedingten Provisionsforderung nach § 6 EStG aktiviert werden.

Noch einige Beispiele aus der Rechtsprechung sollen hier angefügt werden, die den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bei der Aktivierung von Forderungen bestätigen. So verstößt eine GmbH gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wenn sie in der Anfangsbilanz Zinsen nicht aktiviert, obwohl sie einen Anspruch darauf hat ¹⁾.

Von den normierten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehen auch andere Urteile aus, die eine Aktivierung von Forderungen zum Gegenstand haben ²⁾. In gleicher Weise sind auch für das oben angeführte Urteil RStBl 39, S. 606 die Regeln ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend ³⁾. Dieser Rechtsprechung ist auch der BFH gefolgt. So geht das BFH-Urteil vom 29. 11. 1956, das die Bilanzierung der Provisionsforderungen eines Handelsvertreters betrifft, von der handelsrechtlichen Betrachtung aus und entscheidet die Frage dann nach § 5 EStG ⁴⁾. Man kann wohl sagen, daß die hochstrichterliche Recht-

1) RFH v. 2. 12. 1930, RStBl 1931, S. 320

2) Die Entscheidungen
RFH v. 1. 12. 1931, RStBl 1932, S. 145 und
RFH v. 4. 9. 1934, RStBl 1934, S. 1366
gehen aus von §§ 42 GmbHG, 40 HGB - Vorschriften, in denen
die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Ausdruck gefunden
haben - 13 EStG und 13 KStG

3) RFH v. 15. 3. 1939, RStBl 1939, S. 606

4) BStBl 1957 III, S. 234
so auch für Ärzte BFH v. 29. 4. 1960 BStBl 1960 III, S. 268

sprechung die Aktivierung von Forderungen allgemein nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entscheidet. Das gilt nicht nur für Forderungen aus schwebenden Geschäften und für Forderungen aus Warenlieferung oder Leistung. Auch "sonstige Forderungen" behandelt die Rechtsprechung nach den gleichen Grundsätzen. Auch für diese Forderungen ist die handelsbilanzrechtliche Regelung maßgebend. So fallen z.B. unter § 131 Abs. 1 III Ziff. 16 AktG Darlehen, Schadenersatzansprüche oder Forderungen an den Bund ¹⁾. Ob aber beispielsweise ein Erstattungsanspruch - in der Entscheidung ging es um Personalsteuern - zu aktivieren ist, wird von dem RFH nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entschieden ²⁾.

Um die Ergebnisse dieses Abschnitts zusammenzufassen, kann festgestellt werden: Für die Aktivierung von Forderungen, die man mit Gnam als vorverrechnete Einnahmen kennzeichnen kann, gelten steuerrechtlich die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Damit ist § 5 Satz 1 EStG als die gesetzliche Grundlage der Aktivierung von Forderungen anzusehen.

1) Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung § 131 Anm. 90

2) RFH v. 20.10.1931, RStBl 1931, S. 969

Ausnahmen von der steuerrechtlichen
Aktivierungspflicht

Ausnahmen von der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht können sich einmal dann ergeben, wenn dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht hinsichtlich der Aktivierung zusteht. Hier ist zunächst die sogenannte "Bewertungsfreiheit" für geringwertige Wirtschaftsgüter zu erwähnen, die man besser "Aktivierungsfreiheit" nennen würde, da der Kaufmann zwischen Aktivierung und Verbuchung als Betriebsausgaben im Jahre der Anschaffung wählen kann¹⁾. Weiter ist auf die bilanzmäßige Behandlung der Aufwendungen für eine Bodenverbesserung²⁾ und der Zinsen für eine Anleiheablöschungsschuld³⁾ hinzuweisen. In diesen Fällen hat der Kaufmann - ebenso wie bei laufenden Patentgebühren⁴⁾ - bilanzsteuerrechtlich ein Wahlrecht, ob er die Aufwendungen aktivieren oder über Unkosten verbuchen will⁵⁾. Hier kann man dann sogar steuerrechtlich - obwohl dieser Begriff sonst nur handelsrechtlich von Bedeutung ist - von einer Aktivierungsfähigkeit sprechen. Auch bei der Aktivierung von Forderungen hat die Rechtsprechung die Aktivierungspflicht der Provisionsansprüche eines Vermittlungsagenten, dessen Vertragsbestimmungen dem § 88 HGB a. F. entsprechen, verneint, so lange noch ein wesentliches Risiko gegeben ist und ihm ein Wahlrecht zugestanden⁶⁾.

1) § 6 Abs. 2 EStG

2) RFH v. 4. 1. 1939, RStB1 1939, S. 297

3) RFH v. 15. 9. 1942, RStB1 1942, S. 1092

4) RFH v. 11. 3. 1936, RStB1 1936, S. 786

5) An dieser Stelle ist auch das Wahlrecht des Kaufmanns bei der bilanzmäßigen Behandlung sogenannter verlorener Baukostenzuschüsse von Nutzungsberechtigten für die Erstellung von Betriebsanlagen zu erwähnen, wie es oben dargestellt ist.

6) RFH v. 22. 10. 1931, Bd. 29, S. 276

BFH v. 12. 3. 1954, BStB1 1954 III, S. 149

Von besonderer Bedeutung für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht sind aber die Ausnahmen, die sich aufgrund der steuerrechtlich zulässigen Berücksichtigung nicht realisierter Verluste und der sogenannten laufenden Ausgaben ergeben. Durch diese Ausnahmen werden - gleichsam vom anderen Ufer her - noch einmal die tragenden Gedanken beleuchtet, die den Grundsatz der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht bestimmt haben. Die Rechtsprechung zu diesen Fragen soll daher anschließend dargestellt werden.

1)

RFH v. 22.10.1931, Bd. 29, S. 276

BFH v. 12. 3. 1954, BStBl 1954, III, S. 149

Berücksichtigung nicht realisierter Verluste

Die steuerrechtliche Aktivierungspflicht findet ihre Grundlage im allgemeinen kaufmännisch-steuerrechtlichen Gewinnbegriff. Danach werden - wie oben angeführt - nur realisierte Gewinne der Besteuerung unterworfen, während drohende Verluste oder nicht verwirklichte Wertminderungen nach dem Grundsatz vorsichtiger Bewertung als Aufwand angesehen werden können oder müssen. Für die Aktivierung gewinnt nun die Berücksichtigung der nicht verwirklichten Verluste besondere Bedeutung. Aus diesem Grundsatz leitet die Rechtsprechung eine Ausnahme von der Aktivierungspflicht ab. Dadurch erhält der kaufmännisch-steuerrechtliche Gewinnbegriff noch zusätzliches Gewicht für die Steuerbilanz, da sowohl die Norm - nämlich die Aktivierungspflicht - wie auch ihre Ausnahmen - d. h. Berücksichtigung nicht verwirklichter und Wertminderungen laufender Ausgaben - ihre Wurzel in dem grundlegenden Gewinnbegriff haben.

Da es sich hier um schon aktivierte Wirtschaftsgüter handelt, läßt sich naturgemäß die scharfe begriffliche Trennung in Aktivierung und Bewertung hier nicht mehr durchführen. Ja, man kann hier geradezu von einem Einfluß des Teilwerts auf die Aktivierung sprechen. Trotzdem handelt es sich nicht um eine reine Bewertungsfrage, denn es muß entschieden werden, ob Teile von an sich aktivierungspflichtigen Aufwendungen oder Aufwendungen überhaupt aktiviert werden müssen.

Ausführungen des RFH in seinem Urteil vom 21. 10. 1931 sollen diese Fragen zu Beginn näher beleuchten ¹⁾. Der RFH sagt dort: " Nach § 16 Abs. 2 EStG 1925 dürfen Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich bestimmungsgemäß auf einen längeren

1) Bd. 30, S. 142

Zeitraum erstreckt, nicht in dem Steuerabschnitt der Anschaffung oder Herstellung voll abgezogen werden. Auf Betriebsausgaben bezogen, bedeutet diese Vorschrift, daß als Gegenstück zur vollen Abzugsfähigkeit der Ausgaben der etwa erworbene Gegenstand in das Vermögensverzeichnis aufzunehmen ist (Aktivierungspflicht). Ist eine Aktivierung geboten, so kommen hierfür an sich die gesamten Aufwendungen in Betracht. Der Pflichtige braucht aber die Aufwendungen auf die Anschaffung oder Herstellung eines Gegenstandes nur dann in voller Höhe als Zugang in den Bestandsvergleich einzustellen, wenn der gemeine Wert (Teilwert im Sinne der Entscheidung des RFH Bd. 20 S. 87) am Ende des Steuerabschnitts dem Aufwendungsbetrag entspricht; ist er geringer, so kann der Pflichtige nur diesen geringeren gemeinen Wert beim Bestandsvergleich als Zugang einsetzen; ist aber der gemeine Wert gleich Null, so bedeutet das, daß er von einer Aktivierung überhaupt absehen kann " ¹⁾.

Einige Beispiele aus der Rechtsprechung sollen diese Grundsätze näher erläutern. Zur Frage der Aktivierung der Grunderwerbssteuer hat der RFH entschieden, daß diese Ausgabe grundsätzlich zu den Anschaffungskosten gehört und daher auf dem Grundstückskonto aktiviert werden muß. Wird das Grundstück jedoch mit dem niedrigeren Teilwert in die Bilanz eingestellt, kann die Grunderwerbssteuer auch über Unkosten verbucht werden ²⁾. Ebenso greift bei der Aktivierung eines Anliegerbeitrags die Ausnahme von der Aktivierungspflicht Platz, wenn das Grundstück mit dem niedrigeren Teilwert bilanziert wird. Anliegerbeiträge, die aufgrund eines Straßen- und Baufluchtliniengesetzes entrichtet werden, gehören zwar grundsätzlich zu den aktivierungspflichtigen Betriebsausgaben. Sie müssen daher in der Bilanz als Aufwendung auf das Grundstück aktiviert werden. Davon

¹⁾ Ebenso, im Wortlaut fast übereinstimmend, RFH v. 8. 5. 1929 RStBl 1929, S. 410

²⁾ RFH v. 13. 6. 1928, RStBl 1928, S. 382

kann jedoch abgesehen werden, wenn das Grundstück mit dem niedrigeren Teilwert bilanziert ist ¹⁾.

Die Beispiele der Nichtaktivierung von Grunderwerbssteuer und Anlieferbeitrag zeigten, daß wegen der Berücksichtigung nicht verwirklichter Verluste Teile von grundsätzlich aktivierungspflichtigen Aufwendungen sofort über Unkosten verbucht werden konnten. Ist der Teilwert nun gleich Null, so kann der Steuerpflichtige sogar auf die Aktivierung ganz verzichten. Auch mit dieser Frage hat sich die Rechtsprechung beschäftigt. Einer Entscheidung des BFH ²⁾ lag z. B. folgender Sachverhalt zugrunde. Bei einem Verleger erwies sich die Herausgabe eines Buches geschäftlich als ein völliger Mißerfolg, da bei einer Gesamtauflage von 1.700 Stück in vier Jahren nur 257 Exemplare verkauft werden konnten. Der Verleger hatte Herstellungskosten von rund DM 4.000,-- nicht aktiviert, sondern über Unkosten verbucht. Nach der Auffassung des BFH hätten diese Herstellungskosten zwar grundsätzlich aktiviert werden müssen. Da aber eine Fehlmaßnahme vorlag und dies auch schon im Jahre der Herstellung erkennbar war, ließ der BFH eine sofortige Teilwertabschreibung auf DM Null und damit eine Verbuchung über Unkosten zu. Grundsätzlich aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand kann daher auch- soweit die Ausnahme von der Aktivierungspflicht reicht - im Jahr der Ausgabe in voller Höhe gewinnmindernd abgezogen werden. Ähnliche Gedanken hat der RFH zur bilanzmäßigen Behandlung von Aufwendungen für Umbauten von Geschäftshäusern oder einer Aufwendung für goodwill geäußert. Wird z. B. ein Geschäft erworben und dabei ein Zuschlag für einen irrtümlich angenommenen, aber nicht vorhandenen Geschäftswert gezahlt, so kann die Aktivierung unterbleiben, wenn der Erwerb des goodwill schon im Zeitpunkt der Aufwendung

1) RFH v. 21.11.1928, RStBl 1929, S. 271

2) BFH v. 4. 6.1959, BStBl 1959, S. 325

eine Fehlmaßnahme war ¹⁾.

Zu prüfen ist aber, ob diese Ausnahme, die eine teilweise oder vollkommene Verbuchung von an sich aktivierungspflichtigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten über Unkosten gestattet, ein Wahlrecht des Kaufmannes enthält, oder ob der Steuerpflichtige gezwungen ist, die nicht verwirklichten Verluste grundsätzlich aufwandserhöhend zu verbuchen. Diese Frage kann dann bedeutsam werden, wenn der Kaufmann in einem Verlustjahr wegen künftiger Abschreibungsmöglichkeiten aktivieren möchte.

Enno Becker vertritt hier die Ansicht, daß der Kaufmann alle Wertverringerungen berücksichtigen muß und läßt nur für verbrauchbare Anlagegegenstände eine Ausnahme zu, da bei diesen Wirtschaftsgütern durch den Zeitablauf von selbst ein Ausgleich herbeigeführt wird ²⁾. Blümich-Falk stimmen dem für abnutzbare Anlagegüter zu ³⁾, erkennen aber auch für nicht abnutzbare Güter des Anlagevermögens - ausgenommen den Geschäftswert - ein Wahlrecht an ⁴⁾. Dieses Wahlrecht wird allerdings durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränkt, so daß nach ihrer Ansicht die Wertminderung berücksichtigt werden muß, wenn diese Grundsätze es verlangen. Bezüglich der Behandlung des Grund und Bodens weichen Bühler-Scherpf von dieser Meinung ab und lassen bei diesem Wirtschaftsgut das gleiche Wahlrecht wie bei abnutzbaren Anlagegütern zu ⁵⁾. Die Meinungen in der Literatur sind zu der Frage, ob Wertminderungen

¹⁾ RFH v. 30. 9. 1931, RStBl 1932, S. 339

²⁾ Becker: Komm. z. EStG 1925 § 13 Bem. 70

³⁾ § 6 Anm. 13

⁴⁾ § 6 Anm. 17, ebenso Peters-Herrmann § 6 Anm. 16, ohne allerdings den Geschäftswert auszuschließen

⁵⁾ Bilanz und Steuer § 18, S. 279 ff.

berücksichtigt werden können oder müssen, also nicht einheitlich. Diesen Auffassungen soll daher die Lösung gegenübergestellt werden, wie sie von RFH und BFH entwickelt worden ist.

Die Rechtsprechung geht bei dieser Frage von der in § 6 EStG enthaltenen Einteilung in abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und sonstige Wirtschaftsgüter (Grund und Boden, Beteiligungen, Geschäfts- oder Firmenwert, Umlaufvermögen) aus. Für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens hat der RFH dabei anerkannt, daß sie in der Steuerbilanz mit den Anschaffungskosten - gekürzt um die Absetzung für Abnutzung - auch dann angesetzt werden dürfen, wenn ihr Teilwert erheblich oder voraussichtlich dauernd gesunken ist ¹⁾. Dieses Wahlrecht findet seine Stütze in der handelsrechtlichen Regelung. Nach § 133 Ziff. 1 Abs. 2 AktG kann ein buchführender Kaufmann die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit dem höheren Anschaffungswert in die Bilanz einstellen. Für die Steuerbilanz wird diese Vorschrift gültig gemäß dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, da dem Wahlrecht hier keine steuerrechtlichen Sondervorschriften entgegenstehen. Vielmehr heißt es in § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 2 EStG ausdrücklich, der Teilwert kann, nicht muß angesetzt werden.

Bei nicht abnutzbaren Anlagegütern muß unterschieden werden, ob es sich um Beteiligungen, Grund und Boden oder den Geschäftswert handelt. Bei Beteiligungen geht die Rechtsprechung von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus ²⁾. Sinkt hier der Wert einer Beteiligung wesentlich unter die Anschaffungskosten, so besteht für den Kaufmann keine Pflicht, auf den niedrigeren Teilwert herabzugehen. Er darf bei den höheren Anschaffungskosten insoweit ver-

1) RFH v. 13. 7. 1938, RStB1 1938, S. 1123
RFH v. 30. 3. 1938, Bd. 44, S. 1

2) RFH v. 14. 3. 1939 Bd. 46, S. 304

bleiben, als dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht widerspricht. Erst wenn eine wesentliche Wertminderung als endgültiger Verlust anzusehen ist, der auch durch eine Kurssteigerung nach Lage der Verhältnisse voraussichtlich nicht mehr ausgeglichen wird, verlangt die kaufmännische Übung eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert. Die Rechtsprechung schließt das Wahlrecht also nicht völlig aus, sondern beschränkt es lediglich durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Mit Bühler-Scherpf könnte man hier von einem gemilderten Niederstwertprinzip mit Annäherung an das strenge Niederstwertprinzip sprechen ¹⁾. Peters-Herrmann rechnen zu den Wirtschaftsgütern, für die ein durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränktes Wahlrecht gilt, auch den nicht abnutzbaren, zum Anlagevermögen gehörigen Grund und Boden ²⁾. Soweit ersichtlich, hat die Rechtsprechung einen Grundsatz dieses Inhalts aber nicht aufgestellt. Im Urteil vom 13. 6. 1928 hat der RFH nur erklärt, daß eine unrichtige Buchung der Grunderwerbssteuer im Ergebnis unschädlich ist, wenn in der Bilanz zulässigerweise der gemeine Wert eingesetzt ist ³⁾. Auf derselben Ebene liegt das BFH-Urteil vom 6. 5. 1952, in dem ausgeführt wird, Enttrümmerungs- und Entschutungskosten könnten insoweit abgeschrieben werden, als durch ihre Aktivierung der Teilwert des Wirtschaftsgutes überschritten würde ⁴⁾. Auch in einem späteren Urteil des BFH findet die Ansicht von Peters-Herrmann keine überzeugende Stütze. In der Entscheidung vom 10. 3. 1955 wird zwar ausgeführt, daß die Aktivierung der Nachzahlung auf ein der Rückerstattung unterliegendes Grundstück nur, soweit der Teilwert des Grund und Bodens über dem bisher bereits aktivierten Betrag liegt, begründet ist ⁵⁾. Daraus kann jedoch unter Berück-

1) Bilanz und Steuer § 18, S. 284

2) § 6 Anm. 16

3) RStBl 1928, S. 382

4) BStBl 1952 III, S. 160

5) BStBl 1955, III, S. 138

sichtigung der früheren Rechtsprechung - RStBl 1928 S. 382 und BStBl 1952 III S. 160 - nur geschlossen werden, daß keine Pflicht zur Aktivierung besteht, eine Befugnis, trotzdem zu aktivieren, dem Kaufmann aber nicht verwehrt ist. Auch beim Grund und Boden kann der Steuerpflichtige nach der Rechtsprechung daher ein Wahlrecht ausüben und die Wertminderung nach seinem Ermessen behandeln.

Auch beim Geschäftswert hat der RFH eine Berücksichtigung nicht verwirklichter Verluste bei dauernder und nachhaltiger Minderung für berechtigt gehalten ¹⁾. Eine Pflicht zur Abschreibung, wie sie sich nach Handelsrecht ergibt, hat die Rechtsprechung dagegen abgelehnt, da der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in Bezug auf den Geschäftswert nicht gilt ²⁾. Dagegen kann der Kaufmann Abschreibungen wegen Wertminderung nach der Rechtsprechung beim Geschäftswert dann vornehmen, wenn es ihm angemessen erscheint ³⁾. Der Steuerpflichtige kann daher zur Abschreibung im allgemeinen nicht gezwungen werden. Von Amts wegen könnte eine Teilwertabschreibung höchstens dann vorgenommen werden, wenn ein Firmenwert offenbar nicht vorliegt ⁴⁾. Das ist aber für die Steuerbilanz nichts Besonderes, da wertlose Güter grundsätzlich nicht bilanziert werden dürfen ⁵⁾. Beim Geschäftswert erkennt die Rechtsprechung daher ebenso wie bei abnutzbaren Anlagegütern und beim Grund und Boden bezüglich der Berücksichtigung nicht verwirklichter Verluste ein Wahlrecht an.

1) RFH v. 7. 1. 1942, RStBl 1942, S. 282

2) BFH v. 15. 4. 1958, Bd. 67, S. 151

3) RFH v. 30. 11. 1938, RStBl 1939, S. 251

4) RFH v. 17. 7. 1930, RStBl 1930, S. 633

5) RFH v. 7. 2. 1939, RStBl 1939, S. 511

Eine Pflicht zur Berücksichtigung der nicht verwirklichten Verluste besteht dagegen beim Umlaufvermögen. Zwar enthält § 6 I Ziff. 2 EStG eine Kannvorschrift. Hier greifen jedoch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein und verlangen nach § 133 Ziff. 3 AktG bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens eine Teilwertabschreibung, sobald der Wert gesunken ist ¹⁾.

Die Ausnahme von der Aktivierungspflicht wird also nur beim Umlaufvermögen zur steuerrechtlichen Pflicht. Dagegen kann der Kaufmann beim abnutzbaren Anlagevermögen nach seinem Wahlrecht - kraft der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz - frei entscheiden, ob er die Verluste sofort berücksichtigen will oder ob er einen allmählichen Ausgleich der Verluste durch den Zeitablauf bevorzugt. Ein inhaltlich gleiches Wahlrecht erkennt die Rechtsprechung - diesmal aber im Gegensatz zur handelsrechtlichen Regelung - auch bei der Bewertung des goodwill an. Ebenso gilt für den Grund und Boden steuerrechtlich ein Wahlrecht. Dagegen kann bei Beteiligungen die Ausnahme von der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht zur Pflicht werden, da diese Wirtschaftsgüter abgeschrieben werden müssen, wenn die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung es verlangen.

Die Berücksichtigung der noch nicht verwirklichten Verluste schafft also - in Anlehnung an kaufmännische Grundsätze - eine Ausnahme von der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht, soweit der Kaufmann nach seinem Ermessen das Wahlrecht ausübt, oder soweit ihn die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zur Nichtaktivierung zwingen. Auch durch diese Ausnahme - ebenso wie durch die Ausnahme der laufenden Betriebsausgaben - wird die grundsätzlich sehr weitgehende steuerrechtliche Aktivierungspflicht wieder auf ein vertretbares Maß zurückgeführt. Gleichzeitig haben diese Ausführungen aber

¹⁾ RFH v. 14. 9. 1938, RStBl 1938, S. 1066

auch gezeigt, daß Norm und Ausnahme der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht ihre Wurzel in kaufmännischen Anschauungen - insbesondere im kaufmännischen Gewinnbegriff haben.

Die bilanzmäßige Behandlung sogenannter laufender
Betriebsausgaben

Zur Begründung der Aktivierung von Wirtschaftsgütern, die durch Aufwendungen geschaffen werden, hat die Rechtsprechung an kaufmännische Anschauungen angeknüpft. Nach der Meinung des RFH liegt es im Wesen einer ordnungsmäßigen Buchführung, bei der Gewinnermittlung für eine Wirtschaftsperiode alle Kosten und jeden Nutzen daraufhin zu untersuchen, wie sie sich auf das Ergebnis des bestimmten Zeitraums auswirken ¹⁾. In § 16 Abs. 2 EStG 1925 und den §§ 6 und 7 des neuen Einkommensteuergesetzes ist dieser kaufmännische Grundgedanke zur steuerrechtlichen Norm gestaltet worden. Würde diese Regel nun streng befolgt, so brauchte eine Aufwendung für Wirtschaftsgüter nur dann nicht aktiviert zu werden, wenn sich ihr Nutzen für den Betrieb im Jahre der Aufwendung erschöpfte. Der Kaufmann müßte dann jede, auch die kleinste Aufwendung, auf ihren Nutzen für künftige Wirtschaftsjahre untersuchen, um diese Aufwendungen dann entsprechend auf die folgenden Perioden verteilen zu können. Abgesehen von der tatsächlichen Unmöglichkeit, den Nutzen einer Aufwendung immer genau feststellen zu können, würde die mit einer derartigen Gesetzesauslegung verbundene Arbeit auch in keinem Verhältnis zum gewünschten Erfolg stehen. Der RFH hat deshalb, um die aus kaufmännischen Anschauungen abgeleitete, bei dieser Auslegung aber völlig unkaufmännische Aktivierungspflicht, wieder mit kaufmännischen Buchführungsgrundsätzen im Ergebnis in Einklang zu bringen, als Ausnahme von dieser, der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht zugrunde liegenden Konzeption den Begriff der laufenden Ausgaben - auch laufende Aufwendungen oder laufender Erhaltungsaufwand genannt - entwickelt.

1) RFH v. 24. 6. 1926, RStB1 1927, S. 96

Eine ständige, reichhaltige Rechtsprechung geht zurück auf das Urteil vom 24. 6. 1926 ¹⁾. Der RFH führt in dieser Entscheidung, nachdem er zuvor darauf hingewiesen hat, daß es bisher im Rahmen einer ordnungsmäßigen Buchführung nicht üblich war, kleinliche Untersuchungen über die Verteilung des Nutzens einer Aufwendung auf eine bestimmte Zeit vorzunehmen, aus: " Hier setzt nun aber ein anderer Gedanke, abgeleitet aus dem Gesetz der großen Zahl, ein; er beruht auf der Erwägung, daß in jedem Betrieb alljährlich gewisse Aufwendungen auf Anlagegegenstände notwendig werden, die in einer bestimmten Jahreshöhe regelmäßig wiederkehren, und bei denen es daher für die Endergebnisse der Gewinnermittlung gleichgültig ist, ob sie alle im einzelnen jeweils nach der Zeitdauer des Nutzens der Verwendung auf mehrere Jahre verteilt werden und dann als Summe dieser Anteile das einzelne Jahr belasten, oder ob sie alsbald in voller Höhe des gesamten Jahresausfalls in diesem Jahre abgebucht werden. Das Jahresmaß der in diesem Sinne laufenden Aufwendungen wird nach Art und Umfang verschieden sein ". Diese Grundsätze sind von Entscheidungen des RFH und BFH später mehrfach - teilweise wörtlich - wiederholt worden ²⁾.

Bei diesem Begriff der laufenden Aufwendungen muß der Ausgangspunkt streng beachtet werden. Es handelt sich immer um Aufwendungen, die an sich wegen ihrer Auswirkungen auf folgende Wirtschaftsjahre grundsätzlich aktiviert werden müßten. Das Ziel der Steuerbilanz, die richtige Gewinnermittlung, wird aber im Endergebnis nicht beeinträchtigt, wenn in Übereinstimmung mit den kaufmännischen Regeln der laufende Aufwand sofort über Unkosten verbucht wird. Das

1) RStBl 1927, S. 96

2) Vgl. z. B. RFH v. 7. 7. 1926, Bd. 19, S. 201
RFH v. 28. 5. 1927, Bd. 21, S. 201
RFH v. 4. 3. 1931, RStBl 1931, S. 460
RFH v. 29. 4. 1931, RStBl 1931, S. 809
BFH v. 9. 7. 1953, BStBl 1953 III, S. 245

gilt z.B. für manche Werkzeuge, die eine kaum über ein Jahr hinausgehende Lebensdauer haben und deshalb nach kaufmännischer Sitte sofort auf Null-Mark abgeschrieben, d.h. erst garnicht aktiviert werden. Aufwendungen für Anlagegegenstände brauchen also solange nicht als Aktivum bilanziert zu werden, wie sie im Rahmen des ganzen Betriebes gesehen, als laufende Ausgaben erscheinen ¹⁾.

Nach Enno Becker können z.B. in einem großen Betrieb, in dem jährlich durchschnittlich 10 - 15 Schreibmaschinen angeschafft werden, diese Aufwendungen als laufende Ausgaben behandelt werden ²⁾. Bestätigt wird diese Auffassung durch das RFH-Urteil vom 6. 5. 1931 ³⁾. Danach kann ein Unternehmen einen beschädigten Bürostuhl, der zu einem sogenannten eisernen Bestand von 30 Stühlen gehört, durch einen neuen ersetzen und den Ersatz als laufende Ausgabe behandeln. Von den gleichen Gesichtspunkten hat sich der RFH bei einer Entscheidung leiten lassen, die einen Weinbaubetrieb betraf. Der Landwirt hatte durch planmäßige Rodung und Neupflanzung seinen Rebstockbestand in möglichst gleichmäßiger Ertragsfähigkeit erhalten.

Nach der strengen Auslegung des in § 16 Abs. 2 EStG 1925 und § 7 Abs. 1 EStG 1934 enthaltenen Prinzips der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht mußte der RFH die Rodungen und Neupflanzungen als besondere Aktiva behandeln. Da die Einkommensermittlung durch ein derartiges Verfahren aber erheblich erschwert würde, greift der RFH auf den Gedanken der laufenden Ausgaben zurück und gestattet, die Aufwendungen für Rodung und Neupflanzung als laufenden Unterhaltungsaufwand des Jahres der Aufwendung über Unkosten zu verbuchen ⁴⁾.

1) RFH v. 27. 3. 1928, Bd. 23, S. 196

2) Becker: Komm. z. EStG 1925 § 13 Bem. 65

3) RStBl 1931 S. 809

4) RFH v. 7. 3. 1934, RStBl 1934, S. 662

Die laufenden Aufwendungen können also, wie die angeführten Beispiele zeigen, nur als Ausnahme von der grundsätzlichen Aktivierungspflicht aller Werte - im Sinne von betrieblichem Nutzen - schaffenden Aufwendungen anzusehen sein. Der RFH hat daraus den Grundsatz abgeleitet, daß an sich zu verteilende Aufwendungen so lange nicht aktiviert zu werden brauchen, als sie - im Rahmen des ganzen Betriebs betrachtet - als laufende Ausgaben erscheinen ¹⁾.

Auch der BFH ²⁾ hat sich die Gedankengänge, die zum Begriff des laufenden Aufwands geführt haben, zu eigen gemacht. Der BFH geht dabei davon aus, daß nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 1 EStG bei jeder Ausgabe, deren Nutzen sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, Herstellungsaufwand angenommen und entsprechend aktiviert werden müßte. Der BFH erkennt aber - ebenso wie der RFH - an, daß ein solches Verfahren betriebswirtschaftlichen Grundsätzen widerspricht und auch in der kaufmännischen Übung keine Stütze findet. Die Entscheidung schließt sich daher der Rechtsprechung des RFH an und läßt für den sogenannten laufenden Erhaltungsaufwand auch den Abzug von Aufwendungen, die dem Betrieb über den betreffenden Steuerabschnitt hinaus zugute kommen, im Jahre des Aufwands ohne Aktivierung und Verteilung zu. Damit übernimmt auch der BFH den von der Rechtsprechung des RFH entwickelten Grundgedanken, die steuerrechtliche Aktivierungspflicht aus den kaufmännischen Anschauungen zu entwickeln. Durch den laufenden Aufwand werden Überspitzungen, die sich aus einer weltfremden Anwendung des Aufwandsverteilungsprinzips ergeben würden, vermieden. Diese Rechtsprechung weicht zwar nach Ansicht des BFH ³⁾ vom Wortlaut des § 7 Abs. 1 EStG ab. Gerade dadurch

1) RFH v. 15. 5. 1929, Bd. 25, S. 199

2) BFH v. 9. 7. 1953 BStBl 1953, III, S. 245

3) BStBl 1953 III, S. 245

kommt die Rechtsprechung aber zu einer Auslegung des Einkommensteuergesetzes, die seinen Grundgedanken entspricht. Durch die grundsätzliche Anknüpfung des Einkommensteuerrechts an den kaufmännischen Gewinn hat der Gesetzgeber selbst kaufmännische Anschauungen für maßgebend erklärt. Auch die Ausnahme der laufenden Betriebsausgaben, die Überspitzungen korrigiert, führt daher - ebenso wie die Regel der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht - auf den gemeinsamen Ursprung, den kaufmännischen Gewinnbegriff, zurück. Man kann den steuerrechtlich richtigen Gewinn aus diesem Grund mit dem Gewinn vergleichen, den ein ordentlicher und vorsichtiger Kaufmann ermitteln will, um vom tatsächlich erzielten Jahresertrag einem stillen Gesellschafter das zu gewähren, was seiner Beteiligung wirklich entspricht ¹⁾.

Als Anhang sei erwähnt, daß die Rechtsprechung in einer Reihe von Entscheidungen Grundsätze entwickelt hat, nach denen der Kaufmann bei der bilanzmäßigen Behandlung des laufenden Aufwands ein Wahlrecht ausüben kann ²⁾. Danach kann der Steuerpflichtige laufende Aufwendungen, sofern sich nur deren Nutzen nicht im Jahre der Aufwendung erschöpft, entweder aktivieren oder sie über Unkosten verbuchen. Behält man im Auge, daß es sich beim laufenden Aufwand um an sich verteilungsfähigen und daher auch grundsätzlich verteilungspflichtigen Aufwand handelt, so ermöglicht dieses Wahlrecht eigentlich nur, so zu verfahren, wie man ohne die von der Rechtsprechung durch den laufenden Aufwand geschaffene Ausnahme von der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht nach dem Einkommensteuerrecht verfahren müßte. Die Berechtigung, laufenden Aufwand auch zu aktivieren, gibt dem Steuerpflichtigen also nur das als Recht zurück,

1) So auch E. Becker: Die Grundlagen der Einkommensteuer S. 231

2) RFH v. 28. 5. 1927, Bd. 21, S. 201
RFH v. 27. 1. 1932, RStBl 1932, S. 473
RFH v. 14. 3. 1933, RStBl 1933, S. 634

wozu er ohne die Ausnahme verpflichtet gewesen wäre ¹⁾.

Abschließend sei hier noch auf die Abgrenzung des laufenden Erhaltungsaufwands zum aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand hingewiesen. Im Anschluß an das RFH-Urteil vom 19. 4. 1944 nehmen die Richtlinien dann Herstellungsaufwand an, wenn das Gebäude in seiner Substanz vermehrt oder in seiner Wesensart oder seinem Zustand wesentlich geändert wird ²⁾, während laufender Erhaltungsaufwand bei Aufwendungen vorliegt, die die Wesensart des Grundstücks nicht verändern, das Grundstück in ordnungsmäßigem Zustand erhalten sollen und regelmäßig in ungefähr gleicher Höhe wiederkehren. Die grundsätzlichen Ausführungen zur Ausnahme von dem Prinzip der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht beim Vorliegen laufender Betriebsausgaben werden dadurch aber nicht berührt. so daß auf diese Abgrenzung nicht weiter eingegangen zu werden braucht.

1) Die BFH-Entscheidung vom 28. 11. 1958, BStBl 1959 III S. 94 steht diesem Wahlrecht nicht entgegen, da es sich dort um Aufwendungen handelte, deren Nutzen sich im Jahr der Ausgabe erschöpfte, während es sich beim laufenden Aufwand ja gerade um an sich verteilungspflichtigen Herstellungsaufwand handelt.

2) RStBl 1944, S. 626

Versuch einer betriebswirtschaftlichen Deutung der
=====

steuerrechtlichen Aktivierungspflicht

=====

Mit den Untersuchungen über die gesetzliche Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht sollte die erste Frage, die im Anschluß an die historische Entwicklung der Rechtsprechung aufgeworfen wurde, beantwortet werden. Offen blieb noch der Widerspruch zwischen dem statischen wertverhafteten Denken und dem dynamischen Erfolgsverursachungsprinzip, der sich in den gegensätzlichen Begriffen der selbständigen Bewertungsfähigkeit und des Nutzens für künftige Perioden ausdrückt.

Inhalt und Ursprung statischer und dynamischer Gedankengänge bei der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht sollen daher an Beispielen der Rechtsprechung aufgezeigt werden, um dann abwägend zu einer Wertung zu gelangen.

Statische Züge der Steuerbilanz

Das Wirtschaftsgut muß nach der Rechtsprechung abgrenzbar, greifbar und zuverlässig bestimmbar sein, d.h. der Wert eines Wirtschaftsgut darf sich nicht ins allgemeine verflüchtigen¹⁾. Doch kommt es nicht darauf an, ob ein Wirtschaftsgut selbständig veräußerlich oder vererblich ist²⁾. Das Wirtschaftsgut muß nur als Einzelheit von Bedeutung sein³⁾, es muß einen wirtschaftlichen Wert darstellen, der bei einer Veräußerung greifbar ist⁴⁾, d.h. das Wirtschaftsgut muß durch sein Vorhandensein einen günstigen Einfluß auf

1) BFH v. 15. 4. 1958, BStBl 1958 III, S. 260
BFH v. 28. 1. 1954, Bd. 58, S. 516
so auch Haver BB 59 S. 126

2) BFH v. 13. 3. 1956, BStBl 1956 III, S. 149

3) RFH v. 21. 10. 1931, Bd. 30, S. 142 (145)
RFH v. 9. 3. 1938, RStBl 1938, S. 551

4) BFH v. 28. 1. 1954, Bd. 58, S. 516

den Kaufpreis ausüben. Dabei ist es ausreichend, wenn die Verwertung des Wirtschaftsguts erst mittelbar durch eine Veräußerung des Geschäfts möglich wird ¹⁾. Das ist, um ein Beispiel zu nennen, beim Geschäftswert der Fall. Ebenso handelt es sich beim Branntweinbezugsrecht um ein Wirtschaftsgut, das für sich allein nicht veräußert werden kann ²⁾. Ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut liegt jedoch dann nicht mehr vor, wenn auch eine mittelbare Verwertung des Wirtschaftsguts durch Verkauf des Geschäfts nicht möglich ist ³⁾.

Die selbständige Bewertungsfähigkeit, wie man dieses Merkmal eines Wirtschaftsguts bezeichnet, wird also auf die Veräußerung des Betriebes abgestellt. So sagt der RFH in dem Urteil vom 4. 1. 1939 ⁴⁾, daß ein Wirtschaftsgut in der Regel dann vorliegt, " wenn ein Erwerber des ganzen Betriebes einen entsprechend höheren Preis zahlen würde ". Doch wenn man ein Wirtschaftsgut nur unter dem Gesichtspunkt der Veräußerung betrachtet, so wird gerade die Veräußerung die selbständige Bewertungsfähigkeit beeinträchtigen. Man denke z. B. an eine Spezialmaschine, die nur für einen ganz bestimmten Betrieb Verwendung finden kann. Die Rechtsprechung stellt daher nicht allein auf die Veräußerung ab, sondern setzt bei der Bewertung vom Vermögen voraus, daß das Unternehmen bei der Veräußerung nicht aufgelöst, sondern weitergeführt wird ⁵⁾.

Die Greifbarkeit und Faßbarkeit eines Wirtschaftsgutes wird also nach der Fiktion einer Veräußerung des ganzen Betriebes bei gleichzeitigem Fortbestand des Betriebes bestimmt.

-
- 1) Vgl. Anm. 166 und Rundverfügung der OFD Hbg. vom 17. 10. 1955, DStZ Eildienst 1955 Nr. 43, S. 490
2) RFH v. 9. 3. 1938 RStBl 1938, S. 551
3) Siehe Anm. 1)
4) RStBl 1939, S. 297
5) RFH v. 28. 3. 1928 RStBl 1928, S. 260

Die Fiktion der Veräußerung bei gleichzeitigem Fortbestand des Betriebes findet sich schon in der früheren Rechtsprechung zu Bilanzfragen. In der berühmten Entscheidung des Reichsoberhandelsgerichts vom 3. 12. 1873 im 12. Band, Seite 16 ff., heißt es: " Der Bilanz liegt die Idee einer fingierten augenblicklichen allgemeinen Realisierung sämtlicher Aktiva und Passiva zugrunde, wobei jedoch davon ausgegangen werden muß, daß in Wirklichkeit nicht die Liquidation, sondern vielmehr der Fortbestand des Geschäfts beabsichtigt wird, und daß daher bei der Ermittlung und Feststellung der einzelnen Werte derjenige Einfluß unberücksichtigt zu lassen ist, welcher eine Liquidation auf dieselben ausüben würde ". Diese Definition - vom Reichsoberhandelsgericht zuerst aufgestellt und von der Literatur später häufig wiederholt - hat auch Eingang in das Steuerrecht gefunden.

In der grundlegenden Entscheidung vom 27. 3. 1928 ¹⁾ erwähnt der RFH, daß bei der Aufstellung von Inventur und Bilanz grundsätzlich nach überwiegender Meinung von dem " objektiven Verkaufswert unter Voraussetzung des Fortbestandes des Betriebs " auszugehen ist. Das zeigt, daß die Ausführungen des ROHG zum Wesen der Bilanz schon zur herrschenden Meinung geworden sind. So kann sich der RFH, ohne auf vorangegangene Rechtsprechung in seiner Entscheidung vom 27. 3. 1928 Bezug zu nehmen, auch mit dem Hinweis begnügen, daß bei der Bewertung von Vermögen, das einem Unternehmen gewidmet ist, regelmäßig von der Voraussetzung auszugehen sei, daß das Unternehmen bei der Veräußerung nicht aufgelöst, sondern weitergeführt wurde. Inhaltlich stimmt also das Urteil des ROHG mit den Entscheidungen des RFH zur steuerrechtlichen Aktivierungspflicht völlig überein, so daß die beinahe klassisch zu nennende Bilanzent-

1) RStBl 1928, S. 260

scheidung des ROHG auch für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht von grundlegender Bedeutung ist.

Nun wird behauptet ¹⁾, diese grundlegende Entscheidung des ROHG sei zu einer Vermögensbilanz ergangen; eine jahrzehntelange Rechtsprechung habe Grundsätze für eine Ertragsbilanz aufgestellt, die ihre Wurzel in den völlig anders gearteten Grundsätzen einer Vermögensbilanz hätten. Dann wäre der statische Einfluß in der steuerlichen Erfolgsbilanz damit zu erklären, daß aufgrund falscher Voraussetzungen eine statische Wertbetrachtung in die Erfolgsbilanz hineingekommen sei. So einfach lassen sich jedoch statische Gedankengänge nicht ausschalten.

Das ROHG hatte ausgeführt; " Die Klägerin hat das Geschäft der offenen Handelsgesellschaft mit sämtlichen Aktivis und Passivis, wie solche am 1. 1. 1872 in den Büchern der Handelsgesellschaft verzeichnet sein würden, übernommen, wobei, abgesehen von einer speziellen Vereinbarung über den Preis, zu welchem das der offenen Gesellschaft gehörige Immobile und die Mobilien übernommen werden sollten, festgesetzt wurde, daß die Bilanz pro 1. 1. 1872 genau der bisherigen Praxis der offenen Handelsgesellschaft und den Vorschriften des A. D. H. G. B. 's entsprechend aufgenommen werden sollte ".

Nach den Vereinbarungen der Parteien handelte es sich also um eine normale kaufmännische Jahreserfolgsbilanz. Daß es sich um eine solche Bilanz handelte, wird noch bekräftigt durch die Bilanzdefinition des ROHG, in der es heißt: "Die kaufmännische Bilanz hat den Zweck, die Übersicht und Feststellung des Vermögensbestandes in einem bestimmten Zeitpunkte und damit zugleich, vermittelt der

1)

Lion, Max: Das Bilanzsteuerrecht S. 80 ff.

Vergleichung der für verschiedene Zeiten aufgenommenen Bilanzen, auch das Resultates der Geschäftsführung während der dazwischen liegenden Perioden zu bewirken " ¹⁾.

Diese Definition entspricht auch dem, was Max Lion selbst zum Zweck der Ertragsbilanz gesagt hat ²⁾. Die statischen Züge der Steuerbilanz sind also eine Folge der geschichtlichen Entwicklung. Damit wird allerdings nur ihr Vorhandensein erklärt und noch keine Begründung für ihre Notwendigkeit gegeben. Ob aber eine statische Betrachtung bei der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht erforderlich ist, kann erst nach der Darstellung der dynamischen Züge der Steuerbilanz beantwortet werden, die nun folgen soll.

1) Bd. 12, S. 16 ff., hier S. 17

2) Bilanzsteuerrecht S. 66 f.
ZfB 1928: Dynamische Bilanz und die Grundlagen der Bilanz-
lehre, S. 481 ff., hier S. 487

Dynamische Züge der Steuerbilanz

Die steuerrechtliche Aktivierungspflicht wird grundlegend durch den Begriff Wirtschaftsgut bestimmt. Dieser soll daher möglichst umfassend dargestellt werden. Dabei soll zunächst auf das Verhältnis des bürgerlich-rechtlichen Gegenstandes zum steuerrechtlichen Wirtschaftsgut eingegangen werden. Danach soll die Bedeutung der Begriffspaare materielle - und immaterielle sowie originäre und derivative Wirtschaftsgüter für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht behandelt werden. Ebenso soll die Frage des wirtschaftlichen Eigentums erörtert werden. Im Anschluß daran soll die Aktivierung von Aufwendungen auf vorhandene und entstehende Wirtschaftsgüter behandelt werden.

Gegenstand und Wirtschaftsgut

Der Begriff Wirtschaftsgut wurde, nachdem er von der Rechtsprechung zu § 16 EStG 1925 entwickelt worden war, 1934 in das neue EStG übernommen. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung werden "alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsanschauung selbständig bewertbaren Güter jeder Art, nicht bloß Sachen, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände" als Wirtschaftsgüter angesehen¹⁾. Schon aus dieser Begriffsbestimmung kann entnommen werden, daß sich die bürgerlich-rechtlichen Begriffe Gegenstand, Sache und Recht, mit dem steuerrechtlichen Begriff Wirtschaftsgut nicht decken²⁾. Wohl werden häufig Sachen und Rechte des bürgerlichen Rechts auch Wirtschaftsgüter der Steuerbilanz sein. So müssen z. B. käuflich erworbene Gegenstände oder entstandene Forderungen grundsätzlich in der Steuerbilanz aktiviert werden.

Der Begriff Wirtschaftsgut ist aber umfassender und enger zugleich. So ist ein Mietrecht, mag es auch wegen eines niedrigen Mietzinses besonders günstig sein, grundsätzlich kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut, da das Mietverhältnis steuerrechtlich als ein schwebender Dauervertrag angesehen wird, bei dem sich Leistung und Gegenleistung im allgemeinen gleichwertig gegenüberstehen³⁾. Anders ist zu entscheiden, wenn über die laufende Mietzahlung hinaus noch

1) BFH v. 25. 9. 1956, BStBl 1956 III, S. 349
vgl. auch
RFH v. 21. 10. 1931, RStBl 1932, S. 305
RFH v. 28. 11. 1939, Bd. 48, S. 50
OFH v. 28. 2. 1948, MinBl Fin 1948, S. 70
BFH v. 28. 1. 1954, Bd. 58, S. 516
BFH v. 13. 3. 1956, Bd. 62, S. 401

2) So insbesondere OFH v. 28. 2. 1948, MinBl Fin 1948, S. 70

3) BFH v. 4. 3. 1958, Die Aktiengesellschaft 1958, S. 239

besondere Aufwendungen getätigt werden, etwa Baukostenzuschüsse gegeben oder Mietvorauszahlungen geleistet werden. Diese Beträge müssen dann, da sich ihr Nutzen nicht im Jahre der Ausgabe erschöpft, als besondere Wirtschaftsgüter aktiviert werden. Dabei sieht die Rechtsprechung Baukostenzuschüsse als Aufwendungen zur Erlangung des Mietrechts an ¹⁾, während Vorauszahlungen keine Anschaffungskosten des Mietrechts darstellen und daher als selbständige Wirtschaftsgüter aktiviert werden müssen ²⁾.

Die Behandlung eines gegen Aufwendungen erlangten Optionsrechts mag das Verhältnis von Recht und Wirtschaftsgut noch näher beleuchten. In einem Urteil vom 19.12.1931 ³⁾ mußte sich der RFH mit der Frage befassen, ob die gegen Aufwendungen erlangte Möglichkeit, jederzeit Geschäftsräume gegen einen bestimmten Zins zu mieten, als Wirtschaftsgut zu aktivieren sei. Wird das Optionsrecht dabei gegen Zahlung einer Pauschalsumme erworben, so handelt es sich um eine einmalige Ausgabe, die nicht nur dem Jahr der Aufwendung, sondern auch den folgenden Wirtschaftsjahren Vorteile bringt. Das Optionsrecht ist dann als Wirtschaftsgut zu aktivieren. Der Tatbestand ist aber anders zu beurteilen, wenn die Gegenleistung für das Recht auf Abschluß eines Mietvertrages in monatlichen Zahlungen besteht, die nicht auf den Mietpreis angerechnet werden. Da sich Leistung und Gegenleistung hier ausgleichen, bleibt für die Aktivierung eines Wirtschaftsguts Optionsrecht dann kein Raum, obwohl bürgerlich-rechtlich das Optionsrecht in beiden Fällen gleichwertig ist. Insoweit ist der Begriff Wirtschaftsgut also enger, da manche Rechte beim Fehlen von Aufwendungen, deren Nutzen über eine Wirtschaftsperiode heraus-

1) BFH v. 25. 7.1957, BStBl 1957 III, S. 346

2) Siehe Anm. 254 und
BFH v. 12. 5.1959, BStBl 1959 III, S. 268

3) RFH
RStBl 1932, S. 308

reicht, nicht als aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter angesprochen werden können.

Andererseits können aber auch durch Aufwendungen wirtschaftliche Vorteile geschaffen oder erworben werden, die kein Gegenstand im Sinne des bürgerlichen Rechts sind. Auch tatsächliche Zustände können aktivierungspflichtig sein. Man denke z.B. an den Erwerb eines derivativen Geschäftswerts, der in den Verbindungen zur Kundschaft, in dem Ruf der Erzeugnisse des Geschäfts oder in der Kenntnis günstiger Bezugsquellen wurzelt. Hier wird nichts für bürgerlich-rechtliche Gegenstände aufgewendet, und doch ein wirtschaftliches Gut erworben. Entscheidend für das Vorliegen eines Wirtschaftsguts sind daher nicht bürgerlich-rechtliche Gesichtspunkte, nur auf den Nutzen eines wirtschaftlichen Vorteils für die Zukunft kommt es an.

So ist für die Aktivierung von Aufwendungen für eine ungeschützte Erfindung nur die Tatsache entscheidend, ob die Erfindung etwas einbringt. Dafür gibt der Schutz durch die Rechtsordnung aber keine Gewähr. Ob eine Erfindung - geschützt oder ungeschützt - für einen Betrieb wertvoll ist, zeigt sich in dem Nutzen und den Erträgen, die sie abwirft. Nur darauf kommt es aber für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, an. Aufwendungen, deren Nutzen sich auf mehrere Perioden erstreckt, müssen daher aktiviert werden ¹⁾. Ob die Erfindung patentiert ist oder nicht, spielt bei der rein wirtschaftlichen Frage nach dem Nutzen dieser Aufwendung keine Rolle. In negativer Formulierung ist dieser Grundsatz in dem Urteil des BFH vom 19.12.1957 ²⁾ enthalten. Es heißt dort unter Bezugnahme auf die grundsätzliche Recht-

1) RFH v. 30. 6.1927, Bd. 21, S. 341
RFH v. 9.11.1932, RStBl 1933, S. 79

2) BStBl 1958 III, S. 162

sprechung zur Aktivierung ¹⁾: " Aufwendungen sind in der Regel als laufende Betriebsausgaben abzugsfähig, es sei denn, daß ihnen eine über das Jahr, in dem sie gemacht sind, hinausgehende Nutzung zukommt ".

Damit zeigt sich, daß der Begriff Wirtschaftsgut nicht von bürgerlich-rechtlichen Instituten abhängt, sondern darauf abgestellt wird, ob Aufwendungen ein Nutzen gegenübersteht, der sich auf mehrere Perioden erstreckt. Ob also ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut vorliegt, wird nach dem dynamischen Erfolgsverursachungsprinzip bestimmt. Daran ändert auch die Tatsache nichts, daß die Rechtsprechung Wirtschaftsgüter als " selbständig bewertbare Güter " definiert ²⁾.

¹⁾ Unter Verw. auf

BFH v. 28. 1. 1954, Bd. 58, S. 516

²⁾ Vgl. S. 99 Anm. 1

Materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter

Weiter ist auf die Unterscheidung in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter hinzuweisen. Am Beispiel der bilanzmäßigen Behandlung des Geschäftswerts soll näher ausgeführt werden, wie diese Wirtschaftsgüter von der Rechtsprechung behandelt werden.

Nach Enno Becker ¹⁾ besteht der Firmenwert " in dem Unterschiede zwischen den Beträgen, die ein Unternehmen als Ganzes wert ist und der Summe seiner Teilwerte ". Diese Definition gilt für den originären und derivativen Geschäftswert. Aktiviert werden darf aber in der Regel nur der derivative Geschäftswert.

Die Aktivierung des derivativen Geschäftswerts ist in der Steuerbilanz auf zwei Arten möglich. Der Mehrbetrag, " den ein Erwerber des Unternehmens über den Wert der einzelnen zu dem Unternehmen gehörenden Güter hinaus" ²⁾ aufgewendet hat, wird zunächst bei den einzelnen Wirtschaftsgütern bis zu deren Teilwert aktiviert, der Rest wird dann auf Geschäftswertkonto gebucht ³⁾. Die Steuerbilanz kennt aber auch das umgekehrte Verfahren; dann wird der Mehrbetrag zunächst auf dem Geschäftswertkonto aktiviert und der Rest auf die anderen Wirtschaftsgüter verteilt ⁴⁾. Es handelt sich aber dabei um keine grundsätzlich verschiedenen Verfahren, da der derivative Geschäftswert ebenso ein Wirtschaftsgut ist wie das sonstige Anlage- oder Umlaufvermögen, und es daher gleichgültig ist, bei welchen Wirtschaftsgütern man mit der Verteilung des Mehrbetrags anfängt. Die praktischen Auswirkungen sind allerdings sehr verschieden, da steuer-

¹⁾ Becker, Enno: Kommentar zum EStG 1925, S. 375

²⁾ Ders.: StW 1931 Spalte 1408

³⁾ RFH v. 29. 7. 1931 Bd. 29, S. 221 ff., hier 223

⁴⁾ RFH v. 19. 1. 1938 Bd. 43, S. 93 ff., hier S. 95

rechtlich auf den aktivierten Geschäftswert keine Absetzungen für Abnutzung zulässig sind.

Die Regeln der bilanzmäßigen Behandlung des Geschäftswerts sind auch in anderen Fällen anwendbar. So muß z.B. der Verlagswert wie ein Geschäftswert behandelt werden. Das Gleiche gilt für die Apothekengerechtigkeit. Sie ist kein Geschäftswert; da es aber ein einheitliches Wirtschaftsgut ist, das nicht in Apothekenbetriebsrecht und Geschäftswert getrennt werden kann ¹⁾, finden die Regeln des Geschäftswertes auch hier Anwendung.

Nach den gleichen Grundsätzen muß auch dann bilanziert werden, wenn ein unersetzbares Wirtschaftsgut - z.B. eine Mineral- oder Heilquelle - zum Betriebsvermögen gehört. Dann muß der Betrag, der sich auf die ersetzbaren Wirtschaftsgüter nicht verteilen läßt, bei dem unersetzbaren Wirtschaftsgut aktiviert werden ²⁾.

Im Ergebnis stimmt diese Behandlung des Geschäftswerts in der Steuerbilanz mit der dynamischen Bilanztheorie überein.

Die dynamische Auffassung ³⁾ unterscheidet einen " reinen goodwill " und den " Kapitalisierungsmehrwert ". Diese Unterscheidung entspricht dem originären und derivativen Geschäftswert der Steuerbilanz. Zwar gilt der " reine goodwill " als Aktivum, aber " wollte man die Kosten der lebenden Organisation des Betriebes aktivieren, so gäbe es Unsicherheit oder Willkür, und darum verzichtet man auf diesen Versuch und bucht lieber dieses ganze Aktivum als Unkosten " ⁴⁾. Dagegen wird

¹⁾ BFH v. 10. 3. 1953, BStBl 1953 III, S. 139
BFH v. 12. 3. 1953, BStBl 1953 III, S. 155

²⁾ Blümich-Falk: a.a.O., § 6 Anm. 18

³⁾ Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz S. 127 ff.

⁴⁾ Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz, S. 128

der " Kapitalisierungsmehrwert " aktiviert. Dazu werden in der Übernahmebilanz die Aktiva neu bewertet und der Restbetrag als " Kapitalisierungsmehrwert " aktiviert. Diese Methode entspricht dem ersten steuerlichen Verfahren, das auch nur den Restwert als Geschäftswert aktiviert.

Doch kann aus dieser Übereinstimmung allein noch nicht auf den dynamischen Charakter der Steuerbilanz geschlossen werden, da auch die statische Auffassung einen käuflich erworbenen und einen selbstgeschaffenen Firmenwert unterscheidet, von denen nur der käuflich erworbene aktivierungsfähig ist ¹⁾, und bei denen man auch zuerst die Gebrauchswerte der einzelnen Aktiva bestimmen und den Rest dann als Geschäftswert aktivieren muß. Eine Übereinstimmung mit der Steuerbilanz ergibt sich auch insofern, als " sich der Teilwert in der Regel mit dem Gebrauchswert deckt " ²⁾.

Das Beispiel der bilanzmäßigen Behandlung des Geschäftswerts zeigt jedoch, daß es einkommensteuerrechtlich bei der Aktivierung darauf ankommt, daß Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut getätigt wurden, und es in dieser Hinsicht keine Rolle spielt, ob es sich um materielle oder immaterielle Güter handelt. Diese Unterscheidung ist ja auch dem EStG fremd, das nur abnutzbare und nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter kennt und in § 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG Grund und Boden mit Beteiligungen in einem Satz nennt, und für die Aktivierung in der Steuerbilanz daher auch ohne praktische Bedeutung ist. Auch immaterielle Wirtschaftsgüter sind daher in der Steuerbilanz grundsätzlich aktivierungspflichtig, wenn Aufwendungen für sie getätigt wurden, deren Nutzen sich nicht im Jahr der Ausgabe erschöpft.

1) Passow, Richard: Die Bilanzen, S. 151 ff.
Le Coutre, Walter: Grundzüge, S. 186

2) Le Coutre, Walter: Grundzüge, S. 104

Originäre und derivative Wirtschaftsgüter

Von bilanzsteuerrechtlicher Bedeutung könnte weiterhin noch die Unterscheidung in originäre und derivative Wirtschaftsgüter sein. Dabei soll zunächst der Geschäftswert behandelt werden. Handelsrechtlich darf nach § 133 Ziff. 5 AktG ein gegen Entgelt erworbener derivativer Geschäftswert gesondert unter den Aktiven ausgewiesen werden, während der Ansatz eines originären Firmenwerts verboten ist. Nun wird es gerade bei immateriellen Wirtschaftsgütern, die originär entstehen, häufig - und vielleicht in den meisten Fällen - an einer eindeutigen und klaren Bestimmbarkeit der Aufwendungen fehlen. So wird eine vom Betriebsinhaber geschaffene, gut eingespielte Geschäftsorganisation wertvoll sein, ohne daß man Aufwendungen in bestimmter Höhe dieser Betriebseinrichtung zurechnen und somit ein Wirtschaftsgut aktivieren könnte. Sehr oft wird es bei originären immateriellen Gütern daher nicht möglich sein, Aufwendungen einem wirtschaftlichen Gut bestimmt zuzuordnen. So sind Reklamekosten im allgemeinen nicht aktivierungspflichtig, weil sie in der Regel nur eine vorübergehende Erhöhung des Geschäftswerts bewirken ¹⁾. Es handelt sich dann um Aufwendungen, wie sie bei Warenhandelsunternehmen und ähnlichen Unternehmen mit flüchtigem und stark wechselndem Kundenkreis laufend anfallen ²⁾. Die Reklamekosten müssen aber anders behandelt werden, wenn ein Unternehmen durch eine aus dem Rahmen des üblichen besonders herausfallende Werbeaktion ³⁾, durch einen sogenannten "einmaligen Werbefeldzug" ⁴⁾, einen Vorsprung vor den Konkurrenten gewinnen will. Dann müssen die Reklamekosten als "allgemeiner Geschäftswert" aktiviert werden ⁵⁾.

1) RFH v. 26. 9. 1939, RStBl 1940, S. 34

2) RFH v. 26. 9. 1939, Bd. 47, S. 302

3) RFH v. 7. 5. 1941, StW 1941, Nr. 375, Sp. 289 ff.

4) RFH v. 29. 1. 1942, RStBl 1942, S. 499 f.

5) RFH v. 7. 5. 1941, StW 1941, Nr. 375, Sp. 289 ff.
RFH v. 29. 1. 1942, RStBl 1942, S. 499 ff.

OFH v. 23. 11. 1948, DStZ/Eildienst 1949, S. 91

Gegen diese Rechtsprechung sind in der Literatur starke Bedenken vorgebracht worden. Dabei wendet man sich vor allem dagegen, die aktivierten Reklamekosten wie einen normalen Geschäftswert zu behandeln, da von dem aktivierten Geschäftswert keine Absetzungen für Abnutzung zulässig sind ¹⁾. Eine andere Meinung bestreitet die Zulässigkeit der Aktivierung von Reklamekosten überhaupt ²⁾.

Die Behandlung außerordentlicher Reklamekosten als Geschäftswert muß aber entgegen der herrschenden Meinung von betriebswirtschaftlichem Standpunkt aus anerkannt werden. Die Reklamekosten eines einmaligen Werbefeldzugs wollen Kundschaft gewinnen. Gerade der Wert der Kundschaft muß aber als Geschäftswert angesehen werden.

Damit weicht die steuerrechtliche Aktivierungspflicht bezüglich des originären Geschäftswerts von den handelsrechtlichen Grundsätzen, wie sie in § 133 Ziff. 5 Satz 1 AktG enthalten sind, ab. Doch kann sich die Rechtsprechung zur Begründung dieser Abweichung auf §§ 5 Satz 2, 6 Ziff. 2 EStG berufen ³⁾ und auch betriebswirtschaftlich läßt sich bei dynamischer Bilanzbetrachtung die Aktivierung rechtfertigen,

1) Vogt, Fritz Johs.: Stille Reserven, StW 1954, Sp. 79 ff., hier Sp. 86

2) Zitzlaff, Franz, Reichsrichter a.D. und Zitzlaff, Franz, Rechtsanwalt: Steuerliche Aktivierung des Werbeaufwands? StW 1952, Nr. 102, Sp. 107 ff. Dieser Aufsatz wendet sich unter anderem auch gegen die Anwendung des zum BewG ergangenen Urteils vom 29. 1. 1942, RStB1 1942, S. 499 auf die Einkommensteuer. Dagegen ist zu sagen:

1) Der Senat tritt darin allgemeinen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auch für das RBewG bei,
2) Das Urteil steht im übrigen nicht im Widerspruch zu der vorangegangenen Rechtsprechung des RFH zur Einkommensteuer, so daß der OFH durchaus berechtigt ist, dem oben angeführten Urteil beizutreten.

3) So auch Haver BB 1954, S. 653
BFH v. 26. 1. 1960. BStBl 1960 III, S. 191 (195)

da die Reklamekosten als Anschaffungskosten eines Geschäftswerts oder als geschäftswerterhöhende Aufwendungen eindeutig bestimmbar sind und sie mehreren Jahren zugute kommen sollen. Handelsrechtlich wäre de lege ferenda sogar zu fordern, das Aktivierungsverbot für derartige außerordentliche Werbeausgaben im Interesse einer zutreffenden Periodenrechnung aufzuheben ¹⁾.

Außer bei außerordentlichen Reklamekosten hat der BFH den Wert des originären Geschäftswerts auch in anderen Fällen für bestimmbar gehalten. So können z.B. Baukostenzuschüsse für den Wiederaufbau eines Hotels Anschaffungskosten für den Geschäftswert sein ²⁾.

Wie der Geschäftswert müssen auch Erfindungen, die im eigenen Betrieb entstanden sind, und andere originäre Wirtschaftsgüter aktiviert werden, sofern zu ihrer Erlangung klar und eindeutig abgrenzbare Aufwendungen gemacht wurden ³⁾. Auch originär entstandene Wirtschaftsgüter erfahren in der Steuerbilanz daher grundsätzlich keine Sonderbehandlung. Auch für diese Gruppe von Wirtschaftsgütern gelten nur die allgemeinen Regeln, d.h. Aufwendungen, denen ein bestimmter oder bestimmbarer Nutzen gegenübersteht, müssen aktiviert werden.

1) So auch Claussen in "Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze" S. 384, der bei der zusammenfassenden Wiedergabe der Dissertation von Tibio im Gegensatz zur höchstrichterlichen Rechtsprechung für das geltende Recht die Aktivierungspflicht des außerordentlichen Werbeaufwands ablehnt, de lege ferenda aber die Aktivierung der Investitionen für das "marketing" fordert.

2) BFH v. 5. 5. 1953, BStBl 1953 III, S. 224

3) Vgl. RFH v. 30. 6. 1927, Bd. 21, S. 341

Eigentum am Wirtschaftsgut

Bei der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht muß weiter beachtet werden, wem das Wirtschaftsgut gehört. Anzuknüpfen ist dabei an die bürgerlich-rechtlichen Begriffe: Eigentum und Anspruch. Ein körperlicher Gegenstand, der im Eigentum des Steuerpflichtigen steht, muß ebenso wie ein ihm zustehender Anspruch in seiner Steuerbilanz aktiviert werden. Soweit bestehen keine Bedenken, auf Begriffe des bürgerlichen Rechts zurückzugreifen, sofern für sie Aufwendungen gemacht wurden. Doch müssen bürgerlich-rechtliche Institute dort versagen, wo die steuerrechtliche Selbständigkeit des Begriffs Wirtschaftsgut hervortritt.

So ist z. B. am Ladenumbau eines Mieters ¹⁾ oder an Bodenverbesserungen eines Pächters ²⁾ bürgerlich-rechtlich kein gesondertes Eigentum möglich. Trotzdem handelt es sich bei diesen wirtschaftlichen Vorteilen um Wirtschaftsgüter, die Mieter und Pächter gehören. Darüber hinaus ist das bürgerlich-rechtliche Eigentum dann nicht mehr maßgebend, wenn nicht der juristische Eigentümer, sondern ein Dritter diejenige wirtschaftliche Herrschaft über die Sache ausübt, wie sie normalerweise das Eigentum verleiht ³⁾. So hat z. B. der RFH ein der Tochter gehörendes Grundstück, soweit es dem Gewerbebetrieb des Vaters diene, dessen notwendigem Betriebsvermögen zugerechnet ⁴⁾. Nach den höchstrichterlichen Urteilen werden Wirtschaftsgüter daher - soweit formalrechtliche und wirtschaftliche Betrachtung zu ungleichen Ergebnisse führt - nicht nach bürgerlich-rechtlichem, sondern nach wirtschaftlichem Eigentum dem Steuerpflichtigen zugerechnet.

1) BFH v. 19. 11. 1953, BStBl 1954, III, S. 18

2) RFH v. 20. 4. 1933, RStBl 1933, S. 638

3) Vgl. Kirch: Fremdes Eigentum in der Bilanz, DStZ 1947, S. 184 ff., (185)

4) RFH v. 17. 5. 1939, RStBl 1939, S. 939

Die gesetzliche Grundlage dieser steuerrechtlichen Zuordnung fremden Eigentums ist in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 StAnpG) zu sehen, die in § 11 StAnpG mit seiner beispielhaften Aufzählung von Zurechnungsfällen Ausdruck gefunden hat ¹⁾.

Durch einige Hinweise auf die Rechtsprechung soll die Frage des wirtschaftlichen Eigentums noch näher beleuchtet werden. So kann z.B. der Pächter die Herstellungskosten eines Betriebsgebäudes aktivieren, obwohl es bürgerlich-rechtlich in das Eigentum des Verpächters fällt ²⁾. Auch bei Miet- Kaufverträgen muß der Mieter - Käufer, ohne Eigentümer des Wirtschaftsgut zu sein, aktivieren, wenn er den Kauf beabsichtigt ³⁾. Ebenso müssen Zuschüsse zur Erbauung einer durch eine Wassergenossenschaft errichteten Stauanlage auch dann aktiviert werden, wenn die Anlage in das Eigentum der Genossenschaft übergeht ⁴⁾. In gleicher Weise haben RFH ⁵⁾ und BFH ⁶⁾ Zahlungen an eine Elektrizitätsgesellschaft für die Errichtung der Zuleitung zum Verteilungsnetz für aktivierungspflichtig erklärt. Es kommt dabei nicht darauf an, daß die Anlagen im Eigentum der Elektrizitätsgesellschaft verbleiben und von der Gesellschaft zu unterhalten sind. Trotz mangelndem bürgerlich-rechtlichem Eigentum wird der Zuschußgeber hier wirtschaftlicher Eigentümer eines geldwerten Gutes, das der RFH " als Anschluß an die Elektrizitätsgesellschaft verbunden mit der Verpflichtung der Gesellschaft, die An-

1) Kühn: Komm. z. StAnpG § 11 Anm. 1

2) RFH v. 27. 3. 1928, Bd. 23, S. 196

3) BFH v. 5. 11. 1957, BB 1957, S. 1263

4) RFH v. 16. 10. 1940, RStBl 1941, S. 17

5) RFH v. 15. 5. 1929, Bd. 25, S. 174

6) BFH v. 2. 3. 1954, BStBl 1954 III, S. 129

lage dauernd in gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten", bezeichnet. Diese Beispiele zeigen deutlich, daß Wirtschaftsgüter nach wirtschaftlicher Betrachtung dem Steuerpflichtigen zugerechnet werden, und daß eine bürgerlich-rechtliche Rechtsstellung nur dann maßgebend ist, wenn sie sich mit dem wirtschaftlichen Inhalt deckt.

Das Denken in Eigentumsbegriffen darf **aber** nicht dazu verleiten, die Aufwandsabhängigkeit dieser Wirtschaftsgüter zu übersehen. Entscheidend ist, daß der Pächter, der Mieter - Käufer oder das Unternehmen, das für den Anschluß an das Elektrizitätswerk gezahlt hat, Aufwendungen getätigt haben, deren Nutzen ihnen in künftigen Perioden zugutekommt.

Auch hier zeigt sich so wieder der dynamische Einfluß auf die steuerrechtliche Aktivierungspflicht.

Aktivierung von Aufwendungen auf vorhandene
Wirtschaftsgüter

Die Rechtsprechung hat die steuerrechtliche Aktivierungspflicht nicht auf den Fall beschränkt, daß Wirtschaftsgüter von einem Unternehmen erworben oder von ihm selbst geschaffen werden. Die höchstrichterlichen Entscheidungen haben die Aktivierungspflicht auch auf solche Aufwendungen ausgedehnt, die später auf schon vorhandene Wirtschaftsgüter getätigt werden. So muß ein buchführender Kaufmann, der ein käuflich erworbenes, für eigene Zwecke aber ungeeignetes Gelände abreißen und dafür einen Neubau errichten läßt, die Abbruchkosten dem Herstellungspreis des neuen Gebäudes hinzusetzen ¹⁾. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der RFH dann auch Aufwendungen, die durch die Verbringung eines Wirtschaftsguts in eine andere Betriebsstätte entstanden waren, für aktivierungspflichtig erklärt ²⁾. Ebenso müssen Anliegerbeiträge ³⁾ und Grunderwerbssteuer ⁴⁾ auf dem Grundstückskonto zusätzlich aktiviert werden.

In jüngster Zeit wurde die bilanzmäßige Behandlung der Aufwendungen auf vorhandene Wirtschaftsgüter von BFH-Entscheidungen erörtert, die Nachzahlungen aufgrund der Rückerstattungsgesetze betrafen. So handelt es sich bei einer Nachzahlung von DM 10.000, -- auf ein der Rückerstattung unterliegendes Grundstück um eine Erhöhung der Anschaffungskosten, die grundsätzlich zu aktivieren sind ⁵⁾. Andere Entscheidungen sprechen von einem nachträglich vereinbarten Kaufpreis ⁶⁾ oder bezeichnen die Nachzahlung als zusätzliche Erwerbskosten ⁷⁾.

¹⁾ RFH v. 3. 3.1926, StW 1926 V Nr. 223

²⁾ RFH v. 7. 7.1926, Bd. 19, S. 201

³⁾ RFH v. 21.11.1928, RStBl 1929, S. 271

⁴⁾ RFH v. 13. 6.1928, RStBl 1928, S. 382

⁵⁾ BFH v. 10. 3.1955, BStBl 1955 III, S. 138

⁶⁾ BFH v. 3.12.1953, BStBl 1955 III, S. 72

⁷⁾ BFH v. 15. 2.1955, BStBl 1955 III, S. 111

Steuerrechtlich sind solche späteren Aufwendungen auf vorhandene Wirtschaftsgüter als nachträgliche Anschaffungskosten anzusehen ¹⁾. Dabei darf dieser Begriff nicht eng gefaßt werden, sondern muß nach wirtschaftlichen Grundsätzen bestimmt werden ²⁾. Die nachträglichen Anschaffungskosten müssen dabei grundsätzlich aktiviert werden, soweit sie über den laufenden Erhaltungsaufwand hinausgehen. So hat der RFH z.B. Mittel, die ein Landwirt aufgewendet hat, um ein unkrautetes oder ausgesogenes Grundstück wieder ertragsfähig zu machen, als laufenden Erhaltungsaufwand den abzugsfähigen Betriebsausgaben zugerechnet, die Ausgaben für die Anlage einer Uferbefestigung aber als aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand angesehen ³⁾, wie er auch die Aktivierung besonderer Aufwendungen für die Herstellung von Bewässerungseinrichtungen, Wagen und Brücken verlangt hat ⁴⁾.

Der Grund für die Aktivierung der nachträglichen Anschaffungskosten ist in dem dynamischen Grundsatz der Aufwandsverteilung zu sehen. Schon das RFH-Urteil vom 7. 7. 1926 spricht in diesem Zusammenhang von der Lastenverteilung, die verlange, daß " alle ein gewisses Maß übersteigenden nachmaligen Aufwendungen auf einen Anlagegegenstand aktiviert werden müssen, damit sie mit den Anschaffungskosten von den jährlichen Abschreibungen ergriffen und so von mehreren Jahren getragen werden " ⁵⁾.

¹⁾ BFH v. 14. 8. 1956, Bd. 63, S. 322

²⁾ BFH v. 25. 10. 1955, BStBl 1955 III, S. 388

³⁾ RFH v. 4. 1. 1939, RStBl 1939, S. 297

⁴⁾ RFH v. 20. 4. 1933, RStBl 1933, S. 638

⁵⁾ Bd. 19, S. 201

Noch deutlicher treten die dynamischen Züge der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht in einer BFH-Entscheidung zutage, die die Aktivierung der Entrümmerungs- und Entschuttungskosten als nachträglichen Aufwand auf das Grundstück fordert, und in der ausgeführt wird: " Wird durch Betriebsausgaben der Wert eines Vermögensgegenstandes erhöht, so handelt es sich um Ausgaben, die nicht gleichzeitig Aufwand der betreffenden Wirtschaftsperiode darstellen und deshalb in der Bilanz entsprechend aktiviert werden müssen ¹⁾".

Diese Entscheidung spricht zwar auch von der Werterhöhung eines Vermögensgegenstandes, meint damit aber den künftigen Nutzen einer Ausgabe. Denn für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht ist die Tatsache einer Werterhöhung ohne Bedeutung. Die statische Auffassung, die die Aktivierung von einer Wertsteigerung abhängig macht, haben RFH und BFH in langjähriger, ständiger Rechtsprechung stets abgelehnt ²⁾.

Hier muß nun untersucht werden, ob die nachträglichen Aufwendungen bei vorhandenen Wirtschaftsgütern aktiviert werden müssen, oder ob ihnen ein selbständiges Wirtschaftsgut gegenübersteht, und die nachträglichen Anschaffungskosten oder Herstellungskosten daher für sich aktiviert werden können.

Die Rechtsprechung hat diese Frage nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalls geprüft ³⁾. Besonders bei nachträglichen baulichen Veränderungen in Gebäuden hat diese Abgrenzung wegen der unterschiedlichen Abschrei-

¹⁾ BFH v. 6. 5.1952, BStBl 1952 III, S. 160
vgl. auch
BFH v. 15. 2.1955, BStBl 1955 III, S. 111

²⁾ RFH v. 7. 7.1927 Bd. 19, S. 201
RFH v. 6. 5.1931, RStBl 1931, S. 809
RFH v. 9. 7.1931, RStBl 1932, S. 20
RFH v. 19.12.1934 Bd. 37, S. 135 (147)
BFH v. 9. 7.1953, BStBl 1953 III, S. 245

³⁾ RFH v. 28. 5.1927 Bd. 21, S. 201

bungsmöglichkeiten eine Rolle gespielt, da das gesamte Gebäudekapital einschließlich des nachträglichen Herstellungsaufwands grundsätzlich nur einheitlich abgeschrieben werden kann ¹⁾. Eine gesonderte Aktivierung hat die Rechtsprechung aber ausnahmsweise für solche Anlagen zugelassen, die von vornherein eine kürzere Nutzungsdauer als das Gebäude hatten ²⁾. Die Tatsache, daß es sich dabei bürgerlich-rechtlich in der Regel um Bestandteile des Grundstücks handelt, steht dem nicht entgegen ³⁾. So hat die Rechtsprechung z. B. ein Fremdenheim ⁴⁾, Ladeneinbauten in Wohnhäusern ⁵⁾, Ladenumbauten ⁶⁾ oder den Umbau großstädtischer Kaffeehausräume ⁷⁾ aus dem Gesamtgebäude ausgeschieden und für sich aktiviert. Dabei hat die Rechtsprechung als Voraussetzung dieser getrennten Aktivierung von besonderen Einbauten, die zum Betriebsvermögen gehören, gefordert, daß es sich um wirtschaftlich klar abgrenzbare Teile eines Gebäudes mit einer wesentlich geringeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer handelt ⁸⁾. Nach der Meinung der Rechtsprechung entspricht die getrennte Aktivierung dann den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Regeln einer zutreffenden steuerlichen Gewinnermittlung ⁹⁾.

1) RFH v. 27. 5. 1936, RStBl 1936, S. 886

2) RFH v. 27. 5. 1936, RStBl 1936, S. 886

3) RFH v. 23. 5. 1933, Bd. 33, S. 350

4) BFH v. 17. 7. 1956, Bd. 63, S. 306

5) RFH v. 27. 5. 1936, RStBl 1936, S. 886

6) BFH v. 14. 8. 1956, Bd. 63, S. 322

7) RFH v. 8. 5. 1941, RStBl 1941, S. 548

8) BFH v. 17. 7. 1956, Bd. 63, S. 306

9) BFH v. 14. 8. 1956, S. 322, Bd. 63

BFH v. 1. 3. 1960, BStBl 1960 III, S. 198

Die Abgrenzung zwischen Aufwendungen auf vorhandene Wirtschaftsgüter und solchen Aufwendungen, denen ein eigenes Wirtschaftsgut gegenübersteht, hat außer für bebaute Grundstücke auch für andere Wirtschaftsgüter Bedeutung. So prüft die Rechtsprechung bei Entschädigungen, die an einen Konkurrenzbetrieb gezahlt werden, ob es sich um Aufwendungen für die Unterlassung des Wettbewerbs handelt, die dann als besonderes Wirtschaftsgut aktiviert werden, oder ob die Aufwendungen dem Geschäftswert zuzurechnen sind ¹⁾. Da die Voraussetzungen für eine Abschreibung vom Geschäftswert nur schwer nachzuweisen sind, bringt die Aktivierung eines gesonderten Wirtschaftsguts Wettbewerbsverbot dem Steuerpflichtigen gewiss Vorteile. Wie er die Aufwendungen aktiviert, steht jedoch nicht im Belieben des Bilanzierenden. Wird der Betrieb im ganzen übernommen, so muß die Entschädigung als Aufwendung auf den Geschäftswert aktiviert werden ²⁾. Dabei spielt es keine Rolle, ob in der Bilanz schon ein goodwill ausgewiesen ist, oder ob nur ein originärer, grundsätzlich nicht aktivierungsfähiger Firmenwert vorhanden ist ³⁾.

Gerade auch die Abgrenzung zwischen Aufwendungen auf vorhandene Wirtschaftsgüter und solchen Aufwendungen, denen ein selbständiges Wirtschaftsgut gegenübersteht, zeigt wieder, daß es auf den künftigen Nutzen einer Ausgabe ankommt und nach diesem Gesichtspunkt die steuerrechtliche Aktivierungspflicht bestimmt wird.

1) RFH v. 31.10.1934, RStBl 1935, S. 745
RFH v. 6. 5.1936, RStBl 1936, S. 848

2) BFH v. 28.10.1958, BStBl 1959, III, S. 242

3) So auch E. Becker: Komm. z. EStG 1925 § 13 Bem. 58

Aktivierung entstehender Wirtschaftsgüter

Neben der Aktivierung der selbstgeschaffenen oder erworbenen Wirtschaftsgüter und der Aufwendungen auf vorhandene Wirtschaftsgüter bildet die Aktivierung der entstehenden Wirtschaftsgüter eine dritte, gesondert zu behandelnde Gruppe. Hierzu müssen alle noch nicht fertigen Arbeiten gezählt werden, z.B. Aufwendungen für Versuche, die nicht erkennbar erfolglos geblieben sind ¹⁾, Waren, die noch in der Produktion sind, überhaupt alle Wirtschaftsgüter, deren Herstellung noch nicht abgeschlossen ist.

Für die Frage der Aktivierung muß man die entstehenden Wirtschaftsgüter in zwei Gruppen teilen. Zunächst sind " halbfertige Wirtschaftsgüter ", deren Herstellungsdauer ein Jahr nicht übersteigt, die aber zum Bilanzstichtag noch in Arbeit sind, zu betrachten. Die zweite Gruppe umfaßt dann solche Wirtschaftsgüter, die länger als ein Jahr bis zu ihrer Fertigstellung brauchen. Das können beispielsweise Schiffe, Häuser oder Brücken sein.

Wirtschaftsgüter der ersten Gruppe dürfen höchstens mit den bisher aufgewandten Herstellungskosten aktiviert werden. Nach einer Entscheidung des RFH ²⁾ gehören dazu die Löhne, die Kosten der Roh- und Hilfsstoffe und ein Gemeinkostenzuschlag. Halbfertige Wirtschaftsgüter dürfen jedoch auch mit dem niedrigeren Teilwert aktiviert werden ³⁾.

Für Wirtschaftsgüter der zweiten Gruppe besteht grundsätzlich die Möglichkeit, sie nach den allgemeinen Regeln, wie sie für halbfertige Wirtschaftsgütern gelten, zu aktivieren. Die wirtschaftliche Lage ist aber in der Regel nicht die gleiche. Bei Wirtschaftsgütern, deren Herstellung

¹⁾ Blümich-Falk: a.a.O., § 6 Anm. 10

²⁾ RFH v. 11. 1. 1939 Bd. 46, S. 44

³⁾ Blümich-Falk: a.a.O. § 6 Anm. 12

länger als ein Jahr dauert, z.B. einer Brücke, wird ein Unternehmer im allgemeinen nur auf Grund einer Bestellung und nicht auf Vorrat dieses Wirtschaftsgut herstellen. Auf solche Verträge wendet die Rechtsprechung bis zur Abnahme des Wirtschaftsguts normalerweise die Regeln an, nach denen schwebende Geschäfte behandelt werden ¹⁾. Solange ein Gewinn noch nicht realisiert ist, dürfen daher nur die Aufwendungen oder der niedrigere Teilwert in der Bilanz erscheinen.

Diese Grundsätze könnten für den Unternehmer aber zu einer unbilligen Härte führen ²⁾, wenn die Gewinnverwirklichung erst nach einigen Jahren erfolgt, und der Gewinn dann völlig in einem Jahr versteuert werden müßte. Der RFH hat es deshalb in das Ermessen des Bilanzierenden gestellt, entstehende Wirtschaftsgüter mit einem anteiligen Gewinn zu aktivieren ³⁾. Eine Verpflichtung, bei Vorauszahlungen einen angemessenen Preis als später fälligen Gewinn zu aktivieren, besteht demnach nicht ⁴⁾. Eine Berücksichtigung von Abschlagszahlungen wird nur dann gefordert, wenn darin eine endgültige Bezahlung abgrenzbarer, fertiger und abgelieferter Teilleistungen liegt; dies auch dann, wenn die Schlußabrechnung noch nicht erfolgt ist ⁵⁾. Die Teilbauten werden dann von der Rechtsprechung als selbständige Bauten behandelt. Für die Gewinnverwirklichung wird dabei vorausgesetzt, daß die fertige und abgrenzbare Teilleistung von dem Vertragsgegner abgenommen wurde oder wirtschaftlich als abgenommen angesehen werden kann.

1) BFH v. 18.12.1956 BStBl 1957 III, S. 27

2) Peters-Herrmann: a.a.O., Anm. 70 § 5 EStG, S. E 370/20 m

3) Ständige Rechtsprechung
RFH v. 22.10.1931 Bd. 29, S. 276
RFH v. 22. 2.1935, RStBl 1935, S. 709
RFH v. 11. 1.1939, Bd. 46, S. 44

4) gefordert von Reinhardt, Fritz: DStZ 1937, S. 989 ff., hier S. 997, abgelehnt: RFH v. 11. 1.1939 Bd. 46 S. 44

5) BFH v. 18.12.1956, BStBl 1957 III, S. 27

Eine Teilabnahme hat der OFH ¹⁾ dann vermutet, wenn vom Unternehmer eine endgültige Rechnung erteilt und vom Bauherrn angenommen wurde.

Auch entstehende Wirtschaftsgüter erfahren in der Steuerbilanz, wie aus obigem Abschnitt hervorgeht, eine bilanzmäßige Behandlung nach den grundlegenden steuerlichen Aktivierungsthesen. Es müssen Wirtschaftsgüter sein, die mit den auf sie entfallenden Ausgaben aktiviert werden. Der Teilwert wird nur dann bedeutungsvoll, wenn er niedriger ist. Eine Abweichung von der Regel, daß nur der realisierte Gewinn ausgewiesen werden darf, ist kein Zwang. Sie erklärt sich aus Zweckmäßigkeitsgründen, geht allerdings weiter als der § 34 Abs. 4, der nur eine Verteilung auf drei Jahre zuläßt.

Im Anschluß an diese Untersuchungen kann zusammenfassend auf die dominierende Rolle der dynamischen Bilanzauffassung für die Aktivierung eingegangen werden.

Die Rechtsprechung geht nicht davon aus, daß die Schmalenbach'sche Theorie in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung enthalten und dadurch auch gesetzlich verankert sei, wie von Hoffmann behauptet wird. Dem steht entgegen, daß es nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung handelsrechtlich gestattet ist, einen verteilungsfähigen Gewinn auszuweisen, der dem Periodengewinn der dynamischen Bilanzauffassung nicht entspricht. Das Einkommensteuerrecht mußte daher von sich aus, da es in Bezug auf den Gewinnbegriff ebenfalls mit dem Handelsrecht nicht übereinstimmt, eigene Regeln aufstellen, um den richtigen Erfolg eines Wirtschaftsjahres zu ermitteln ²⁾. Damit fanden

¹⁾ OFH v. 13. 1. 1950, StW 1950 Nr. 49, Sp. 101 ff.

²⁾ RFH v. 27. 11. 1919, Bd. 2, S. 101
RFH v. 9. 4. 1920, Bd. 2, S. 276
RFH v. 16. 12. 1922, Bd. 11, S. 186
RFH v. 16. 10. 1925, Bd. 17, S. 243

in das Einkommensteuerrecht Gedanken Eingang, wie sie von der dynamischen Bilanzlehre entwickelt worden waren. Man kann heute sagen, daß im Zuge der Entwicklung des Einkommensteuerrechts die dynamische Bilanzauffassung grundsätzlich übernommen worden ist ¹⁾. Der Grund für diese Rezeption einer betriebswirtschaftlichen Theorie ist in der gemeinsamen Grundlage und dem übereinstimmenden Ziel zu sehen. Einkommensteuerrecht und dynamische Bilanz wollen grundsätzlich beide den Periodengewinn ermitteln, wie er sich durch Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag eines Jahres ergibt. Trotz der grundsätzlichen Übereinstimmung der Steuerbilanz mit der dynamischen Bilanz kennt das Einkommensteuerrecht aber keinen Rechtsatz, nach dem steuerlich nur der richtige Periodengewinn erfaßt werden darf ²⁾. Vielmehr ist als steuerlich "richtig" nur der Gewinn anzusehen, "der sich bei zutreffendem, d. h. mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung und steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften im Einklang stehenden Ansatz der einzelnen Bilanzposten ergibt" ³⁾. Dies ändert aber nichts an dem dynamischen Charakter des Bilanzsteuerrechts.

Bei dieser dynamischen Bilanzbetrachtung, wie sie von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung geübt wird ⁴⁾, muß nun berücksichtigt werden, daß der RFH die Gedanken zur Periodenabgrenzung aus § 16 Abs. 2 EStG 1925 entwickelt hat. Dabei ist § 16 Abs. 2 EStG 1925 von der Rechtsprechung von Anfang an als Norm angesehen worden, die den Zweck verfolge, in Anlehnung an kaufmännische Anschauungen, den Gewinn durch Gegenüberstellung von Ertrag und Aufwand eines Jahres zu ermit-

¹⁾ BFH v. 15. 9. 1955, Bd. 61, S. 378

²⁾ BFH v. 19. 12. 1957, BStBl 1958 III, S. 162

³⁾ RFH v. 7. 4. 1936, RStBl 1936, S. 755 a. E.

⁴⁾ BFH v. 21. 5. 1957, BStBl 1957 III, S. 237
BFH v. 13. 8. 1957, BStBl 1957 III, S. 349

teln ¹⁾. Bei dieser Auslegung ist die Rechtsprechung auch unter der Herrschaft des neuen EStG 1934/58 ständig verblieben und hat das Erfolgsverursachungsprinzip jetzt in § 7 EStG verankert gesehen ²⁾. Die höchstrichterlichen Entscheidungen gingen dabei sogar so weit, in **dieser** Norm eine Vorschrift zu sehen, nach der grundsätzlich jede, auch die kleinste Ausgabe auf ihren Nutzen für künftige Perioden untersucht und entsprechend verteilt werden müßte, in dieser Beziehung also sogar weitergehend als es nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und kaufmännischer Übung erforderlich wäre ³⁾.

Auf der anderen Seite hat die Rechtsprechung seit Beginn Wertzuwachs und Werterhöhung als Voraussetzung der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht abgelehnt und ständig bei der Aktivierung von Aufwendungen auf den Nutzen dieser Aufwendungen für künftige Perioden verwiesen ⁴⁾.

Trotzdem finden sich in der Rechtsprechung bis in die jüngste Zeit statische Gedankengänge, die in ihrem Ursprung weit in das 19. Jahrhundert zurückreichen. Diesen Ausgangspunkt hat die Rechtsprechung jedoch durch ihre Auslegung der §§ 16 Abs. 2 EStG 1925 und 7 EStG 1934/58 verlassen. Aus dem Merkmal "Gegenstand" des EStG 1925 hat die Rechtsprechung in Ausgestaltung des dynamischen Erfolgsverursachungsprinzips den Begriff "Wirtschaftsgut" entwickelt. Daß die Rechtsprechung dabei zunächst noch der Anlehnung an vorhandene Be-

1)

RFH v. 4. 3.1931, RStBl 1931, S. 460

BFH v. 9. 7.1953, BStBl 1953 III, S. 245

2)

RFH v. 4. 1.1939, RStBl 1939, S. 297

3)

BFH v. 9. 7.1953, BStBl 1953 III, S. 245

4)

RFH v. 7.7.1927, Bd. 19, S. 201

RFH v. 6.5.1931, RStBl 1931, S. 809

RFH v. 9.7.1931, RStBl 1932, S. 20

RFH v. 19.12.1934, Bd. 37, S. 135 (147

BFH v. 9.7.1953, BStBl 1953 III, S. 245

griffe und Vorstellungen bedurfte, wie das z.B. im Urteil vom 27. 3. 1928 geschah ¹⁾, ist verständlich. Nachdem aber die steuerliche Rechtsprechung die Bilanz von einer Vermögensdarstellung in eine dynamische Erfolgsrechnung umgestaltet hat ²⁾, sind statische Merkmale ein der dynamischen Bilanz fremdes Element und wirken nur störend.

Daß sogar statische Merkmale von der Rechtsprechung dynamisch gedeutet wurden, zeigen die Urteile vom 6. 5. 1952 ³⁾ und 15. 2. 1955 ⁴⁾, in denen die " Werterhöhung " damit erklärt wird, daß es sich um Ausgaben handle, die nicht gleichzeitig Aufwand der betreffenden Wirtschaftsperiode darstellten und deshalb in der Bilanz entsprechend aktiviert werden mußten. Dynamischer hätte auch Schmalenbach diesen Tatbestand nicht ausdrücken können.

Auch eine Wortdeutung des Begriffs Wirtschaftsgut zwingt nicht zu statischer Auslegung der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht, da auch bei Schmalenbach sich die Bilanz nicht aus abstrakten Verrechnungsposten zusammensetzt, sondern die Bilanz ganz konkrete Anlagegegenstände enthält ⁵⁾.

Der steuerrechtliche Begriff Wirtschaftsgut verdankt daher seine Entstehung einer dynamischen Bilanzbetrachtung, die ihren Ausgang von dem in § 16 Abs. 2 EStG 1925 gesetzlich verankerten - heute in § 7 EStG enthaltenen - Erfolgsverursachungsprinzip genommen hat. Stati-

1) RStBl 1928, S. 260

2) BFH v. 15. 9. 1955, Bd. 61, S. 378

3) BFH v. 6. 5. 1952, BStBl 1952 III, S. 160

4) BFH v. 15. 2. 1955, BStBl 1955 III, S. 111

5) Dynamische Bilanz, S. 85 ff.

tische Züge sind ihm daher seinem Wesen nach fremd.

Sie erklären sich zwar aus einer statisch orientierten Bilanzbetrachtung der Vergangenheit, sind aber heute nach der Umgestaltung in eine dynamische Erfolgsbilanz ein artfremdes Element der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht. Ein anderes Ergebnis ergibt sich auch nicht zwingend aus der Berücksichtigung des Teilwerts, der auf die Fiktion einer Veräußerung bei gleichzeitigem Fortbestand abstellt, da ein Erwerber des Betriebes Ausgaben tätigt, deren Nutzen sich auf künftige Perioden erstreckt, also auch hier eine dynamische Betrachtung möglich ist.

Schluss

Die Ausführungen über die gesetzliche Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht haben gezeigt, daß die Rechtsprechung bei der Aktivierungspflicht des Kassenbestands und der vorverrechneten Einnahmen von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ausgeht. Entscheidende Voraussetzung der steuerrechtlichen Pflicht war bei diesen Bilanzpositionen die handelsrechtliche Möglichkeit, zu aktivieren. Nicht so klar ging die Rechtsprechung bei nachverrechneten Ausgaben von dieser Voraussetzung aus. Zum mindesten bestehen hier Tendenzen, die steuerrechtliche Aktivierungspflicht von den handelsrechtlichen Grundlagen zu lösen und aus steuerlichem eigenem Recht zu entscheiden. Für eine solche Auslegung gibt aber weder das Gesetz einen Anhaltspunkt, noch besteht wirtschaftlich dafür ein Bedürfnis. Auszugehen ist vielmehr auch bei diesen Positionen von der handelsrechtlichen Aktivierungsfähigkeit, wie sie durch die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bestimmt wird. Soweit die Rechtsprechung hier anderen Tendenzen folgt, verläßt sie in Abweichung von § 5 Satz 1 EStG die handelsrechtlichen Grundlagen des Bilanzsteuerrechts und setzt sich auch in einen Gegensatz zur wohl herrschenden Meinung, die diese Auslegung des Einkommensteuergesetzes scharf angegriffen hat ¹⁾. § 5 Satz 1 EStG ist daher als gesetzliche Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht aller aktiven Bilanzpositionen anzusehen.

1)

Außer der im Abschnitt: "Meinungen zur gesetzlichen Grundlage der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht" angegebenen Literatur vergleiche noch:

Flume; B 1958, S. 1045 (1051)

Brinkmann: Die steuerrechtliche Aktivierungspflicht von betrieblichen Versuchs- und Entwicklungskosten in "Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze", S. 391

Tibio: Die Grenzen der Aktivierungspflicht von Aufwendungen in der Ertragssteuerbilanz, S. 36 f, 42

Die Rechtsprechung muß also, wie das bei der Aktivierungspflicht von Kassenbestand und vorverrechneten Einnahmen auch geschieht, von den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ausgehen. Wird diese handelsrechtliche Vorfrage einer steuerrechtlichen Entscheidung bejaht, ist damit auch eine steuerrechtliche Aktivierungspflicht grundsätzlich gegeben. An dieser Stelle findet dann die dynamische Bilanzbetrachtung Eingang in das geltende Einkommensteuerrecht. Soweit die handelsrechtlichen Grundsätze wegen ihres Zieles, nur einen verteilungsfähigen Gewinn auszuweisen, dem dynamischen Erfolgsverursachungsprinzip widersprechen, gehen, sofern keine steuerrechtlichen Sondervorschriften eingreifen, die handelsrechtlichen Grundsätze vor. Eine dynamische Bilanzbetrachtung kann, so bedeutungsvoll sie auch sonst für die steuerrechtliche Aktivierungspflicht ist, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht verdrängen. Sie können zwar ein Hilfsmittel für ihre Auslegung sein, aber nicht völlig an deren Stelle treten, sondern können nur im Rahmen des geltenden Einkommensteuerrechts berücksichtigt werden ¹⁾. Das geltende Recht geht aber in § 5 Satz 1 EStG aus von den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Die durch sie bestimmte handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit ist daher grundsätzlich, sofern keine besonders normierten Ausnahmen eingreifen, Voraussetzung der steuerrechtlichen Aktivierungspflicht.

1)

OFH v. 28. 2. 1948, StW 48, S. 5

Literaturverzeichnis

- Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft
Handkommentar 3. Aufl., Stuttgart 1957
- Amrath, Friedhelm: Das Realisationsprinzip im Einkommen- und Körperschaftssteuerrecht,
Köln, Diss. 1944
- Antweiler, Bruno: Die dynamische Bilanz
ZfhF 1938, S. 120
- Barth, Kuno: Die Entwicklung des deutschen Bilanz-
rechts
Stuttgart 1953
- Baumbach-Hueck: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit
beschränkter Haftung
9. Aufl., München und Berlin 1960
- Becker, Enno: Die Grundlagen der Einkommensteuer
München-Berlin 1940
Fragen der Aktivierung und Passivierung
Steuer und Wirtschaft 1929,
Sp. 141 ff. und 253 ff.
Handkommentar der Reichssteuergesetze
II, 1. Teil, §§ 1 - 18
Das Einkommensteuergesetz vom
10. August 1925, Stuttgart 1928
- Binder, Odilo: Die steuerliche Behandlung betrieblicher
Forschungs- und Entwicklungskosten
Betriebsberater 1956, S. 537
- Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz 8. Aufl., 1. Band
Berlin und Frankfurt 1959, 2. Band 1960
- Brinkmann, Gert: "Die steuerrechtliche Aktivierungspflicht
von betrieblichen Versuchs- und Entwick-
lungskosten" in "Von der Auslegung und An-
wendung der Steuergesetze"
Stuttgart 1958
- Brönner, Herbert: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht
Stuttgart 1960
- Bühler-Scherpf: Bilanz und Steuer
6. Aufl., Berlin und Frankfurt 1957

- Bundesverband des privaten Bankgewerbes (E. V.) Köln: Denkschrift zur Reform des Aktienrechts April 1958
- Claussen: "Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze"
Stuttgart 1958, S. 384
Denkschrift zum II. Entwurf eines HGB in der Fassung der dem Reichstag gemachten Vorlage
Berlin 1897
- Dietzel: Theoretische Sozialökonomik
Leipzig 1895
- Dopfer: Anmerkung zum Urteil des FG Hamburg Betriebsberater 1958, S. 1162
- Düringer-Hachenburg: Das Handelsgesetzbuch
I. Band, 3. Auflage
Mannheim-Berlin-Leipzig 1930
- Erhard, Fritz: Zur Frage der steuerlichen Aktivierung von betrieblichen Versuchs- und Entwicklungskosten
Betriebsberater 1955, S. 990
- Findeisen: Unternehmung und Steuer
Stuttgart 1923
- Flume: Die Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz
Der Betrieb 1958, S. 1045
- Fischer, Richard: Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind
Teil 1 Leipzig 1905
Teil 2 Leipzig 1908
Über die Grundlagen der Bilanzwerte
Leipzig 1909
Kaufmännische Bücher in Ehrenbergs Handbuch II, 1
- Friedrich: Aktivierung in der Steuerbilanz bei handelsrechtlichem Aktivierungsverbot
Betriebsberater 1958, S. 921

- Gadow: Aktiengesetz, Großkommentar der Praxis
Berlin 1939
- Gerstner, Paul: Bilanzanalyse
9. Aufl., Berlin-Leipzig 1928
Bilanzschlüssel
6. Aufl., Berlin 1945
- Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft: Zum Referentenentwurf eines Aktiengesetzes
- Gnam, Arnulf: Aktivierung und Passivierung
Betrieb 1951, S. 982 ff.
Die handelsrechtlichen Grundlagen der ordnungsmäßigen Buchführung
Betrieb 1954, S. 581
- Godin-Wilhelmi: Kommentar zum Aktiengesetz
2. Aufl. Berlin 1950
- Hachenburg, Max: Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
6. Aufl., 1. Band, Berlin 1956
- Haver: Steuerliche Aktivierung von betrieblichen Versuchs- und Entwicklungskosten
Betriebsberater 1954, S. 653
Die steuerliche Behandlung von Forschungs- und Entwicklungskosten
Betriebsberater 1959, S. 125
- Heißmann, Ernst: Keine Aktivierung von Ruhegeldansprüchen selbständiger Personen
Betriebsberater 1956, S. 783
- Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer
8. Aufl., Köln 1958
- Hoffmann: Die dynamische Bilanz im Steuerrecht
Steuerberaterjahrbuch 1954/55 S. 19 ff.
Die Rechnungsabgrenzung in steuerrechtlicher Sicht
Neue Betriebswirtschaft 1958, S. 106
- Isaac, Alfred: Bilanzen und Bilanztheorien
Wiesbaden 1952

- Kirch: Fremdes Eigentum in der Bilanz
Deutsche Steuerzeitung 1947, S. 184
- Kosiol, Erich: "Formal-ufbau und Sachinhalt der Bilanz"
in Wirtschaftslenkung und Betriebswirt-
schaftslehre
Festschrift für Walb, S. 103
Betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte
zum Bilanzsteuerrecht
ZfB 1952, S. 265
- Kottke, Klaus: Vorfinanzierung der Einkommensteuer
durch unrichtige Bewertung von For-
derungen
Betriebsberater 1953, S. 762
- Kovero, Ilmari: Die Bewertung der Vermögensgegenstände
Berlin 1912
- Kruse, Heinr. Wilhelm: Über Gewohnheitsrecht
Steuer und Wirtschaft 1959 Sp. 209
- Kühn, Rolf: Reichsabgabenordnung
4. Auflage, Stuttgart 1956
Die Umsatzsteuer als Wirtschaftsgut
Betriebsberater 1958, S. 1016
- Le Coutre, Walter: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
1926
Artikel Bilanztheorien Sp. 1420
Bei Mähner in:
Die Bilanzen der Unternehmungen Bd. I
Wien 1933
Die statische Bilanzauffassung der Praxis
Zeitschrift für Betriebswirtschaft
1927, S. 72
Grundzüge der Bilanzkunde
4. Auflage, Wolfenbüttel 1949
- Lion, Max: Bilanzsteuerrecht
Berlin 1922
Dynamische Bilanz und die Grundlagen
der Bilanzlehre
Zeitschrift für Betriebswirtschaft
1928, S. 481
- Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht
5. Auflage, Stuttgart 1956

- | | |
|--------------------------------|---|
| Nicklisch, H.: | Dynamik
ZHuH 1921, S. 241
Die Betriebswirtschaft
7. Auflage, Stuttgart 1932 |
| Nöll v.d. Nahmer, Robert: | Finanzwissenschaft in der Verwaltung
Heft 33
Braunschweig 1957 |
| Osbahr, Wilhelm: | Die Bilanz vom Standpunkt der
Unternehmung
3. Auflage, Berlin-Leipzig 1923 |
| Passow, Richard: | Die Bilanzen der privaten und öffentli-
chen Unternehmungen
Leipzig-Berlin 1918 |
| Rehm- Hermann: | Die Bilanzen der Aktiengesellschaften
München-Berlin-Leipzig 1914 |
| Rössle, Karl: | Allgemeine Betriebswirtschaftslehre
5. Auflage, München 1956 |
| Simon, Veit: | Die Bilanzen der Aktiengesellschaften
und der Kommanditgesellschaften auf
Aktien
3. Auflage, Berlin 1899 |
| Schär, Johann-Friedr.: | Buchhaltung und Bilanz
5. Auflage, Berlin 1922 |
| Schmalenbach, Eugen: | Dynamische Bilanz
12. Auflage, Köln und Opladen 1956 |
| Schlegelberger-
Quassowski: | Kommentar zum Aktiengesetz
2. Auflage, Berlin 1937 |
| Staub, Hermann: | Kommentar zum HGB
6. und 7. Auflage, Berlin 1900 |
| Strutz, Georg: | Kommentar zum Einkommensteuergesetz
1. Band, Berlin 1927 |
| Tibio, Wilfried: | Die Grenzen der Aktivierungspflicht von
Aufwendungen in der Ertragssteuerbilanz
Köln, Diss. 1956 |
| Trumpler, Hans: | Die Bilanz der Aktiengesellschaften
Basel 1950 |

- v.d. Velde: Die Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz
Stuttgart 1948
- Die Gewinnverwirklichung im Handels- und Steuerrecht
Wirtschaftsprüfung 1950, S. 488
- Die Rechtsnatur der Handelsbilanz und der Steuerbilanz
Steuerberater Jahrbuch 1954/55, S.45
- Vogt, Fritz Johs.: Stille Reserven
Steuer und Wirtschaft 1954, Sp. 79
- Walb, Ernst: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe
Berlin-Wien 1926
- Finanzwirtschaftliche Bilanz
2. Auflage, Duisburg 1948
- Würdinger: Kommentar zum Handelsgesetzbuch
1. Band, 2. Auflage
Berlin 1953
- Zitzlaff, Franz: Steuerliche Aktivierung des Werbeaufwands?
Steuer und Wirtschaft 1952 Sp. 107

Lebenslauf

Am 3. Oktober 1931 wurde ich als Sohn des Oberstudiendirektors Dr. Joseph Massenkeil und seiner Ehefrau Lotte, geb. Böhlen in Wiesbaden geboren. Dort besuchte ich die Volksschule und das humanistische Gymnasium bis zum Abitur am 10. März 1952. Nach einer kaufmännischen Lehre studierte ich Betriebswirtschaft an den Universitäten in Frankfurt am Main und Freiburg im Breisgau. Mit der kaufmännischen Diplomprüfung in Frankfurt am Main schloß ich dieses Studium am 19. November 1956 ab. Mein juristisches Studium an der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz beendete ich am 11. November 1959 mit der ersten juristischen Staatsprüfung. Meine mündliche Doktorprüfung legte ich am 27. 2. 1962 ab. Zur Zeit bin ich Gerichtsreferendar in Hessen.

